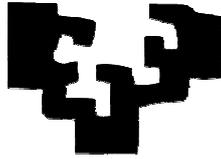


eman ta zabal zazu



**Universidad
del País Vasco**

**Euskal Herriko
Unibertsitatea**

**Entidades locales en el contexto europeo y
propuesta metodológica para la aplicación práctica
de un sistema de información de costes para la
gestión de los servicios públicos de ámbito local.**

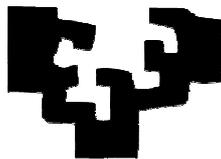
**Aplicación empírica en los ayuntamientos y
mancomunidades del Territorio Histórico de
Gipuzkoa**

TESIS DOCTORAL

ANDER IBARLOZA ARRIZABALAGA

DONOSTIA/SAN SEBASTIÁN 28 DE OCTUBRE DE 2015

eman ta zabal zazti



**Universidad
del País Vasco**

**Euskal Herriko
Unibertsitatea**

**Entidades locales en el contexto europeo y
propuesta metodológica para la aplicación práctica
de un sistema de información de costes para la
gestión de los servicios públicos de ámbito local.**

**Aplicación empírica en los ayuntamientos y
mancomunidades del Territorio Histórico de
Gipuzkoa**

TESIS DOCTORAL

Realizada por:

ANDER IBARLOZA ARRIZABALAGA

Dirigida por:

EDUARDO MALLES FERNÁNDEZ

AGUSTIN ERKIZIA OLAIZOLA

DONOSTIA/SAN SEBASTIÁN, 28 DE OCTUBRE 2015

INDICE GENERAL

INTRODUCCIÓN	1
A) PLANTEAMIENTO GENERAL	1
B) JUSTIFICACIÓN.....	3
C) OBJETIVOS Y OBJETO DE ESTUDIO.....	5
D) ESTRUCTURA.....	10
E) METODOLOGÍA	14
PARTE I: LA ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA, LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS Y REGULACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES EN EL CONTEXTO EUROPEO	17
CAPÍTULO 1. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU REPERCUSIÓN EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES	19
INTRODUCCIÓN	19
1.1 DESCENTRALIZACIÓN <i>VERSUS</i> CENTRALIZACIÓN EN LA ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA Y SU INFLUENCIA EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS.....	20
1.1.1 <i>Los modelos de estructuración territorial de los Estados miembros de la UE...</i>	24
1.1.2 <i>La estructura administrativa de las entidades locales y regionales de los Estados miembros de la Unión Europea.....</i>	26
1.2 NOMENCLATURA DE LAS UNIDADES TERRITORIALES ESTADÍSTICAS	31
1.3 ORGANIZACIÓN TERRITORIAL ADMINISTRATIVA DEL ESTADO ESPAÑOL.....	39
SÍNTESIS	41
CAPÍTULO 2. LOS SERVICIOS PÚBLICOS Y SU GESTIÓN	45
INTRODUCCIÓN	45
2.1 EL CONCEPTO DE SERVICIO PÚBLICO Y SU EVOLUCIÓN	46
2.2 LOS PROCESOS DE PRIVATIZACIÓN Y LIBERALIZACIÓN EN LA UE.....	49
2.2.1 <i>La Nueva Gestión Pública.....</i>	50
2.2.2 <i>Los procesos de privatización y liberalización de servicios.....</i>	52
2.3 LA GESTIÓN, PRIVATIZACIÓN Y LIBERALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN EL ESTADO ESPAÑOL	54
2.3.1 <i>La Gestión de los Servicios Públicos</i>	55
2.3.2 <i>El proceso de privatización.....</i>	56
2.3.3 <i>La gestión público-privada o indirecta de servicios públicos</i>	58
SÍNTESIS	62
CAPÍTULO 3. LAS COMPETENCIAS Y LA FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES DEL ESTADO ESPAÑOL Y LA REPERCUSIÓN DE LA PERTENENCIA A LA UNIÓN EUROPEA	65

INTRODUCCIÓN	65
3.1 LOS ASPECTOS COMPETENCIALES DE LAS ENTIDADES LOCALES.....	67
3.1.1 <i>Fundamento constitucional</i>	67
3.1.2 <i>Ley reguladora de las Bases de Régimen Local.</i>	68
3.1.3 <i>Ley reguladora de las Haciendas Locales.</i>	70
3.2 LA ESTABILIDAD, ESTRUCTURA Y FINANCIACIÓN DE LOS PRESUPUESTOS DE LAS ENTIDADES LOCALES	76
3.2.1 <i>Ley General Presupuestaria: estabilidad y estructura.</i>	76
3.2.2 <i>El marco normativo sobre la estructura de los presupuestos de las entidades locales</i>	83
3.2.3 <i>El marco normativo de la financiación territorial</i>	86
3.3 EL PACTO DE ESTABILIDAD Y CRECIMIENTO EN LA CONSTITUCIÓN.....	89
3.3.1 <i>La estabilidad presupuestaria en la Unión Europea</i>	89
3.3.2 <i>La Regla Fiscal Europea</i>	92
3.4 SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES Y LOS MODOS DE GESTIÓN EN EL ESTADO ESPAÑOL.....	97
SÍNTESIS	103
PARTE II: LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	105
CAPÍTULO 4. LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA.....	107
INTRODUCCIÓN	107
4.1 LA NORMALIZACIÓN Y ARMONIZACIÓN EUROPEA DE LA CONTABILIDAD	108
4.1.1 <i>La contabilidad en el sector privado</i>	108
4.1.2 <i>La contabilidad en el sector público</i>	110
4.2 LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE EN EL ESTADO ESPAÑOL	115
4.3 LAS CONTABILIDADES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS DEL ESTADO ESPAÑOL.....	119
4.3.1 <i>La contabilidad presupuestaria</i>	120
4.3.2 <i>La contabilidad pública y la importancia del planteamiento de los costes</i>	121
SÍNTESIS	125
CAPÍTULO 5. LOS SISTEMAS DE COSTES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	127
INTRODUCCIÓN	127
5.1 LA EXIGENCIA DEL CÁLCULO DE LOS COSTES DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS	129
5.2 LA EVOLUCIÓN DE LOS MODELOS Y CRITERIOS DE CÁLCULO DE COSTES DE LOS	

SERVICIOS PÚBLICOS.....	134
5.3 LAS REFERENCIAS NORMATIVAS SOBRE EL CÁLCULO DE LOS COSTES.....	138
5.3.1 <i>La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública</i>	138
5.3.2 <i>La Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, 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.....</i>	143
5.3.3 <i>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</i>	145
5.4 LOS RECURSOS DOCTRINALES Y ACADÉMICOS.....	155
5.4.1 <i>Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales</i>	157
5.4.2 <i>Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica</i>	158
5.4.3 <i>Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (Proyecto CANOA).....</i>	160
5.4.4 <i>Principios Generales sobre Contabilidad analítica de las administraciones públicas</i>	161
5.4.5 <i>Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local.....</i>	166
5.4.6 <i>Manual de Procedimiento para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local (MAPISCAL)</i>	171
SÍNTESIS	178
PARTE III: COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, REGULACIÓN ADMINISTRATIVA Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA.....	181
CAPÍTULO 6. LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO Y EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA. PERSPECTIVA DEMOGRÁFICA, FINANCIERA, NORMATIVA Y GESTIÓN DE SERVICIOS SUJETOS A TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS	183
INTRODUCCIÓN	183
6.1 LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO	184
6.1.1 <i>Organización territorial y población</i>	184
6.1.2 <i>Estructura económico-financiera de las entidades locales.....</i>	188
6.1.3 <i>Diagnósticos sobre las entidades locales.....</i>	192
6.2 LAS ENTIDADES LOCALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA	198
6.2.1 <i>Organización territorial y población</i>	198
6.2.2 <i>La tutela financiera como mecanismo de intervención administrativa</i>	206

6.2.3	<i>Diagnóstico en base a los indicadores de tutela financiera</i>	209
6.3	NORMATIVA AUTONÓMICA Y FORAL SOBRE LA ESTRUCTURA DE LOS PRESUPUESTOS	211
6.4	LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS SUJETOS A TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS	224
6.4.1	<i>Los costes del ciclo integral del agua y su recuperación</i>	226
	SÍNTESIS	231
CAPÍTULO 7. LOS SOPORTES DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN EN LAS ENTIDADES LOCALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA 235		
	INTRODUCCIÓN	235
7.1	LAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y DE LA COMUNICACIÓN	236
7.2	LA COMUNICACIÓN ENTRE LA ADMINISTRACIÓN DE GIPUZKOA Y LA CIUDADANÍA...241	
7.3	SISTEMAS DE INFORMACIÓN DESARROLLADOS EN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE GIPUZKOA	243
	SÍNTESIS	248
PARTE IV: PRIMER ESTUDIO EMPÍRICO EN LAS ENTIDADES LOCALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA Y DISEÑO DE LA PROPUESTA METODOLÓGICA 251		
CAPÍTULO 8. PRIMER ESTUDIO EMPÍRICO: ENTORNO Y ÁMBITO DE ACTUACIÓN		
	INTRODUCCIÓN	253
8.1	OBJETIVO Y OBJETO DE ESTUDIO	255
8.2	METODOLOGÍA	256
8.3	PRIMERA MUESTRA.....	257
8.4	AMPLIACIÓN DE LA MUESTRA.....	261
8.5	INFORMACIÓN OBTENIDA DE LA MUESTRA	262
	SÍNTESIS	265
CAPÍTULO 9. PRIMERA PROPUESTA METODOLÓGICA 267		
	INTRODUCCIÓN	267
9.1	MARCO TEÓRICO-PRÁCTICO DE LA METODOLOGÍA	268
9.2	DESARROLLO METODOLÓGICO	273
	SÍNTESIS	281
PARTE V: SEGUNDO ESTUDIO EMPÍRICO: IMPLANTACIÓN, NUEVA PROPUESTA METODOLÓGICA Y CONTRASTE EMPÍRICO 283		
CAPÍTULO 10. SEGUNDO ESTUDIO EMPÍRICO: MARCO DE ACTUACIÓN, ENTORNO DEL ESTUDIO Y CONSIDERACIONES DEL MODELO PROPUESTO 285		

INTRODUCCIÓN	285
10.1 ESTUDIO EMPÍRICO ANALÍTICO	286
10.2 DESARROLLO DE LA PROPUESTA	293
SÍNTESIS	294
CAPÍTULO 11. SEGUNDA PROPUESTA METODOLÓGICA	295
INTRODUCCIÓN	295
11.1 DISEÑO DE LA SEGUNDA PROPUESTA METODOLÓGICA ARMONIZADA A LA RECIENTE NORMATIVA.....	295
11.2 DESARROLLO METODOLÓGICO DE IMPLANTACIÓN	301
11.2.1 Fase de agregación	301
11.2.2 Fase de desagregación.....	317
11.3 PRESENTACIÓN DE LA SEGUNDA PROPUESTA METODOLÓGICA.....	319
11.4 PRIMER MÓDULO EN SAREKO: ASPECTOS METODOLÓGICOS E INFORMATIVOS EN LA IMPLANTACIÓN	323
11.4.1 Programas activos.....	325
11.4.2 Ajustes iniciales.....	331
11.4.3 Situación de conciliación	335
11.4.4 Informes de costes	337
11.5 RESULTADOS OBTENIDOS	341
SÍNTESIS	408
CAPÍTULO 12. CONTRASTE DE LA PROPUESTA METODOLÓGICA EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	411
INTRODUCCIÓN	411
12.1 JUSTIFICACIÓN DE LA METODOLOGÍA	412
12.1.1 Objetivos del estudio	412
12.2 PROCESO METODOLÓGICO DEL TRABAJO EMPÍRICO	413
12.2.1 Diseño de la encuesta.....	416
12.2.2 Ficha técnica.....	418
12.3 OBTENCIÓN DE LA INFORMACIÓN	419
12.4 RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN	421
12.4.1 Perfil de la muestra	422
12.4.2 Características del sistema de costes de los servicios públicos.....	424
12.4.3 Utilidad y proyección futura del sistema de costes.....	431
12.4.4 Resultados iniciales de la implantación escalonada.....	434
SÍNTESIS	435

CONCLUSIONES DE LA TESIS DOCTORAL.....	439
LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN.....	449
ACRÓNIMOS	453
ANEXOS	459
12.4.5 <i>Anexo I: Estudio de la clasificación funcional de los presupuestos municipales.....</i>	<i>461</i>
12.4.6 <i>Anexo II: Ficha técnica de la metodología de costes utilizada en las entidades locales de Gipuzkoa</i>	<i>469</i>
12.4.7 <i>Anexo III: Metodología para la aplicación de un sistema de costes de los servicios públicos municipales de Gipuzkoa en SIGE/SAREKO</i>	<i>479</i>
12.4.8 <i>Anexo IV: Documento justificativo para las entidades colaboradoras</i>	<i>491</i>
12.4.9 <i>Anexo V: Portada del Manual del módulo de Gestión de costes</i>	<i>492</i>
12.4.10 <i>Anexo VI: Curso “Gestor de costes en SAREKO. Costes y coberturas de los servicios municipales en un click”</i>	<i>494</i>
12.4.11 <i>Anexo VII: Cuestionario de contraste sobre la validez de la propuesta metodológica.....</i>	<i>498</i>
ÍNDICE DE TABLAS	507
ÍNDICE DE ILUSTRACIONES	510
BIBLIOGRAFÍA CITADA	515
REFERENCIAS NORMATIVAS.....	535

INTRODUCCIÓN

a) Planteamiento general

Hoy más que nunca, teniendo en cuenta la coyuntura económica de los últimos años, resulta imprescindible incidir en la optimización de la gestión de los recursos públicos. Para ello es necesaria e ineludible la utilización de una herramienta de gestión que esté dotada de una metodología analizada y contrastada.

Con carácter general, en los Estados miembros de la Unión Europea se están reduciendo paulatinamente tanto los organismos públicos como las competencias atribuidas a ellos. De este modo, la prestación de los servicios de interés general está siendo, cada vez más, gestionada por unas entidades privadas, en su mayoría entidades multinacionales, que van adquiriendo competencias hasta ahora ejercidas por los poderes públicos. En concreto, la organización territorial de los Estados miembros de la Unión Europea sigue la misma línea de reducción de las entidades locales como organismos prestadores de servicios público o de sus competencias.

Partimos de la hipótesis de que el personal gestor y responsable público, tal y como reiteradamente viene expresándolo en distintos foros, necesitan y demandan información útil y eficiente para ofrecer y gestionar, con los escasos recursos existentes, los servicios públicos que les competen. De ahí el planteamiento de esta Tesis Doctoral, con la que se pretende cooperar con la administración pública en el desarrollo de una información relevante y útil para la toma de decisiones. El procedimiento de esta información se debe sustentar en el diseño de una metodología que aporte transparencia, fiabilidad y comparabilidad en todo el proceso de recogida, tratamiento y obtención de la información, así como en la interpretación de los resultados obtenidos.

Debido a la heterogeneidad de las estructuras organizativas existentes en las administraciones locales, los sistemas de información utilizados habitualmente para la obtención de datos económicos, como son los presupuestos y últimamente la contabilidad financiera, no son suficientes para los gestores y responsables institucionales. En este sentido, la introducción de las nuevas tecnologías para el

procesamiento de información y el desarrollo de algunas metodologías de costes, ya utilizados en el ámbito privado, ha despertado el interés de los administradores públicos de cara a su incorporación en el ámbito público.

A este interés se le debe añadir que la normativa aplicable a la materia establece la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las Entidades Locales¹ y que toda propuesta de establecimiento o modificación de una tasa o un precio público debe ir acompañada de una memoria económico-financiera que justifique el importe de los mismos y el grado de cobertura financiera de los costes correspondientes².

En los últimos años se han realizado distintos trabajos y se ha avanzado considerablemente en esta línea, tanto desde la perspectiva académica como desde la profesional. A consecuencia de estos trabajos se ha podido considerar la posibilidad de llevar a buen fin este trabajo de investigación. De hecho, esta Tesis Doctoral carecería de sentido si los responsables institucionales de las administraciones locales de Gipuzkoa no hubiesen colaborado activamente con respecto a la necesidad de satisfacer el desarrollo específico de la imprecisa normativa existente en el ámbito de costes en la administración pública y de diseñar una herramienta de gestión útil. Esta colaboración fue formalizada en el convenio de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y el grupo de investigación formado por el profesorado de la UPV/EHU en mayo de 2013 para la realización de un proyecto de investigación que conlleva la consecución de los objetivos anteriormente expuestos y que es donde se fundamenta, se retroalimenta y del que forma parte esta Tesis Doctoral.

La finalidad de esta Tesis Doctoral es doble, por una parte, se pretende contextualizar los servicios de interés general prestados directa o indirectamente por las administraciones locales en el marco europeo y, por otro lado, diseñar una metodología de costes amparada conceptualmente que permita analizar los costes de los recursos utilizados y de los servicios prestados de forma que los gestores y responsables públicos puedan controlar, planificar y adoptar decisiones relacionadas con esos servicios.

¹ Artículo 116 ter de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, en vigor desde el 31 de diciembre de 2013.

² Artículos 20 y 26 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

b) Justificación

La Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local (en adelante, LBRL) en su artículo 25 del Capítulo III de competencias, establece que el Municipio “puede promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal” siendo este municipio:

a) el encargado de conseguir los recursos y la financiación suficiente para ejecutar eficientemente todas las competencias que se le encomiendan y las que libremente se atribuya, y

b) el responsable de la gestión de estos recursos económico-financieros.

En lo que a la financiación de los recursos se refiere, los ayuntamientos cuentan, por una parte, con las transferencias corrientes de las diputaciones y de órganos de niveles superiores, que rondan la mitad de los ingresos corrientes en municipios con menores índices de población y, por otra parte, la presión fiscal, impuestos directos e indirectos, tasas y precios públicos y otros ingresos, que suelen ser unas cuantías más importantes en municipios con mayores índices de población como las capitales de provincia.

En cuanto a la gestión de los recursos y, en concreto, los sistemas de información para la gestión económico-financiera, la mayoría de las metodologías utilizadas para el cálculo del coste de los servicios prestados se basan en dos variables: los gastos y las actividades. Para determinar los gastos, las Administraciones Locales disponen de un sistema normalizado de captación de información que es la Contabilidad Presupuestaria que tiene la ventaja de estar regulada y normalizada, por lo que refleja de forma exacta la ejecución presupuestaria, y la Contabilidad Pública más orientada a la gestión de la información patrimonial; en cambio, para la determinación de las actividades y para su vinculación con el gasto cada organización utiliza las metodologías que mejor se adaptan a la información disponible o a la capacidad de vincular gasto con actividad.

La literatura existente es extensa pero su impacto se diluye en un entorno muy heterogéneo y de difícil aplicación. Esto sucede debido a que las metodologías suelen

estar directamente relacionadas con las características de las múltiples organizaciones existentes. Las metodologías más desarrolladas y las que gozan de un mayor prestigio corresponden al sector privado, es ahí donde rentabilizar económicamente las inversiones ha sido y es prioritario.

Aún así, las líneas de investigación relacionadas con la gestión de los recursos públicos insisten en mejorar la gestión y distribución de los recursos públicos siendo cada vez más recurrente la incorporación del matiz “eficiencia” o la relación existente entre los recursos utilizados en un servicio y los logros conseguidos. La automatización y estandarización de los procedimientos de la prestación de servicios está generando un acercamiento de las diferentes metodologías existentes y también de un importante volumen de información que hasta ahora era difícilmente comparable generando un acercamiento de los desarrollos metodológicos basados en la explotación de estos datos.

La “*Audit Commission*” del Reino Unido, pionera en este ámbito, ha sido una referencia internacional. Sus publicaciones fueron las primeras en esta materia y tuvieron una indudable repercusión porque podían condicionar parte de la financiación de los servicios de la administración local. En este sentido no deberíamos dejar de citar las publicaciones realizadas y orientadas hacia la filosofía denominada Nueva Gestión Pública, siendo los países punteros en investigación y aplicación práctica de las nuevas tendencias en gestión pública el Reino Unido (*Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England*, 1992; Hood, 1995; Pollitt y Bouckaert, 1999), Canadá (Aucoin, 1995), los Países Nórdicos (Sundström, 2006), Australia (Guthrie, Olson y Humphrey, 1999; O’Flynn, 2007) y Nueva Zelanda (Chapman y Duncan, 2007; Pallott, 1999). Por otro lado, dada su importancia pero a su vez su carácter más privado y no gubernamental, podríamos citar en Estados Unidos la AAA (*American Accounting Association*) y la GASB (*Governmental Accounting Standards Board*). En los últimos años también han proliferado autores críticos con esta orientación más mercantil del servicio público, en Australia (Barton, 2009), en Suecia (Modell y Wiesel, 2008) o en Reino Unido (Lapsley, 2009).

Entre las iniciativas más destacadas merece una mención especial, tanto por su implantación como por su generalización, el trabajo realizado a nivel estatal por el proyecto SICIGAL (Sistema Integrado de Costes e Indicadores de Gestión para la

Administración Local) que con el apoyo institucional de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) publicó los fundamentos de la metodología en el trabajo titulado Guía para la Implantación de un sistema de costes en la Administración Local (Prieto Martín y Robleda Cabezas -Coordinadores-, 2006). Este proyecto significa un antes y un después o punto de inflexión en el ámbito de la metodología de costes e indicadores en la gestión de las Administraciones Locales.

Desde la óptica normativa, por una parte, el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (en adelante, PEC), acordado en el Consejo de Ámsterdam en junio de 1997 y su desarrollo, y, por otra parte, la coyuntura económica de la crisis, han propiciado un último quinquenio repleto de reformas restrictivas orientadas hacia unas políticas de austeridad de gran calado³ y la obligatoriedad de que todas las Entidades Locales calculen y comuniquen, antes del día 1 de noviembre de cada año, los costes efectivos de cada uno de los servicios que prestan, al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación⁴.

De ahí la relevancia y actualidad de esta Tesis Doctoral que pretende que las entidades locales de Gipuzkoa, más allá del cumplimiento de los requisitos formales o de los requisitos de los niveles superiores, puedan beneficiarse de las ventajas que proporciona un sistema de información para la gestión eficaz, como son la agilidad y la comparabilidad en tiempo y en espacio basados en una metodología sólida.

c) Objetivos y objeto de estudio

Esta Tesis Doctoral parte del análisis de la organización territorial y de los sistemas de información en el contexto de la Unión Europea, incidiendo de modo más

³ Reforma de la Constitución, 2011; Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, 2012; Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, 2013; Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, 2013 o la reciente Orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales (noviembre de 2014)

⁴ Artículo 116 ter de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

concreto, por un lado, en el estudio de la normativa y políticas europeas relativas a las entidades locales y sus competencias, y por otro lado, en el estudio de la normativa de normalización y armonización europea de la contabilidad. En este marco, se plantea el objetivo principal de crear, elaborar y presentar el diseño de un sistema de costes que recoja las necesidades de información interna en los ayuntamientos y mancomunidades de Gipuzkoa en los servicios municipales.

Para ello se pretende utilizar el sistema de información común existente en todas estas instituciones locales convirtiéndose en un módulo adicional integrado que retroalimente la información del sistema. Hecho ineludible cuando se persiguen la implantación armonizada, la agilidad y la continuidad de un sistema.

El diseño de este sistema de costes se complementará al sistema común de información actual, de forma que se puedan obtener informaciones distintas según las necesidades de los gestores y responsables públicos. La información resultante será comparable tanto en tiempo como en espacio cumpliéndose así uno de los requisitos más demandados en cualquier sistema de información: su comparabilidad.

Con el fin de alcanzar este objetivo, se establecen una serie de objetivos secundarios ligados con distintos objetos de estudio:

Fase I. Estudio del Marco Conceptual

1. Analizar la organización territorial de los Estados Miembros de la Unión Europea, la gestión de los servicios públicos, la regulación de las entidades locales en el contexto europeo y su repercusión en los Servicios Públicos Locales.
 - a. Los organismos: las entidades locales en general y en particular los ayuntamientos y las mancomunidades. Su evolución, su situación actual y su posible proyección.
 - b. Los servicios públicos: los servicios que son competencia directa o indirecta de estos organismos y que sean prestados de forma directa e indirecta.
2. Realizar una revisión y análisis de la normalización y armonización europea de los sistemas de información económico-financiera, un análisis de los

sistemas de información de las Administraciones Públicas del Estado español y centrar la atención en el análisis de los sistemas de costes en las administraciones públicas, así como reflexionar sobre su utilidad y sus limitaciones. De este análisis se obtendrán unas conclusiones sobre las ventajas e inconvenientes de su implantación, y servirá de referencia a la hora de realizar la propuesta metodológica.

3. Analizar en profundidad la naturaleza y características del entorno en el que se va a realizar el trabajo empírico, la Comunidad Autónoma del País Vasco. Estudiar su organización territorial, su regulación administrativa, su estructura económico-financiera y analizar los soportes de los sistemas de información en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Fase II. Diseño de un sistema de costes

1. Una vez fijado el marco conceptual de la Tesis Doctoral en los puntos anteriores se empezará a realizar un estudio de campo (Primer Estudio Empírico). Para ello se selecciona un conjunto de ayuntamientos suficientemente representativo de la realidad económica municipal del Territorio Histórica de Gipuzkoa para obtener información relevante sobre la materia objeto de estudio:
 - a. La traza del coste de los distintos servicios seleccionados, es decir, analizar las actividades que han sido necesarias para prestar ese servicio.
 - b. Estudiar los sistemas de costes de aquellos ayuntamientos que lo tengan implantado y que les sirva de base para el cálculo de las contraprestaciones económicas solicitadas a los ciudadanos. Esta clase de estudio se realizará para obtener unas conclusiones sobre: grado de implantación, ventajas e inconvenientes de su utilización, lagunas detectadas por los gestores, viabilidad futura, etc.
2. Por último, se estudia en profundidad el Sistema Integrado de Gestión Económica (SIGE) que utilizan todos los ayuntamientos de Gipuzkoa con el objetivo de detectar aquellas posibilidades más apropiadas para implantar en el mismo sistema una información adicional relacionada con el estudio de

costes de los servicios.

Fase III. Implantación de un sistema de costes

1. Se consulta la propuesta realizada con los gestores y responsables de los servicios, se estudia el sistema para analizar las ventajas y los posibles problemas que se pueden originar en su implantación con el sistema de información existente, etc. (Primer Estudio Empírico Analítico). El diseño se da por válido a la vez que se califica como demasiado sofisticado.
2. Aunque la idea inicial era la de llevar a la práctica la metodología propuesta en distintos ayuntamientos y servicios seleccionados anteriormente, teniendo en cuenta las consideraciones expuestas por los gestores y responsables de los servicios junto con la aprobación de la reciente normativa, se da un golpe de timón, se replantea el modelo y se pospone el primer trabajo empírico.
3. Se presenta una segunda propuesta metodológica conceptualmente más simple, con simulaciones de resultados y de informes finales, armonizado a la reciente normativa. Una vez validado con los gestores y responsables de los servicios y realizadas las modificaciones sugeridas (Segundo Estudio Empírico Analítico), se implanta en el sistema de información existente en la DFG y se toma la decisión conjunta de cómo implantar el sistema, dónde realizar las primeras simulaciones (en qué ayuntamientos y en qué servicios), plazos para la obtención de las primeras conclusiones, etc.
4. Se lleva a la práctica la metodología propuesta e implantada como módulo de Gestión de costes en SAREKO en los distintos ayuntamientos y servicios seleccionados anteriormente (Primer Trabajo Empírico).
5. El estudio de los resultados obtenidos, analizando la viabilidad del sistema y, en su caso, los cambios a realizar, se lleva a cabo de forma interactiva y coordinada en el periodo en el que se realiza el primer trabajo empírico. Para ello la participación, una vez más, de los gestores y responsables públicos ha resultado vital, pues del grado de implicación y convencimiento de la utilidad que proporciona el sistema de información de gestión desarrollado se obtendrá su viabilidad; por tanto, este análisis se complementa con la opinión que tienen los gestores y responsables de los

ayuntamientos afectados en ese primer trabajo empírico (Primer Contraste).

Fase IV. Contrastación

1. En esta fase, en función de las conclusiones anteriores se analiza, junto con los máximos responsables institucionales, la viabilidad o no de implantar este sistema para todos los ayuntamientos de Gipuzkoa y se opta por una implantación generalizada escalonada (Segundo Contraste).
2. Se realiza un trabajo de campo (Tercer Contraste), a través de una encuesta dirigida a los gestores y responsables de los servicios, que afectaría al conjunto de ayuntamientos de Gipuzkoa, informándoles del trabajo realizado, de los resultados obtenidos y solicitándoles su opinión al respecto, para obtener así una información esencial para su implantación generalizada. Al fin y al cabo, la implantación de un módulo no certifica el éxito de su uso.

El beneficio que se pretende obtener con la implantación del Sistema de costes en la Administración Local, como recopilador de costes e indicadores, es precisamente la estandarización, su adecuación a la normalización estatal y como elemento esencial la comparabilidad en espacio y tiempo de la información gestionada que ayudará en optimizar y racionalizar la toma de decisiones y en valorar los resultados.

Entre las partes interesadas en la obtención y regularización de la información o grupos de interés (*stakeholders*) nos encontramos con:

- La parte interna, que tendrá una información comparable con su actividad en el tiempo y con el del sector en el espacio, para la mejora u optimización en la toma de decisiones y valoración de los resultados; y
- la parte externa, que con la información medible y comparable remitida por las Administraciones Locales a la administración autonómica, a la sociedad, a los clientes, a los proveedores, a los acreedores, etcétera, conseguirá una mayor transparencia y en definitiva una mejora en la percepción de la satisfacción.

Por último, este trabajo de investigación trata los dos puntos de vista que necesariamente deben casar para que su aplicación en un conjunto amplio de entidades locales resulte suficientemente satisfactoria:

- a) Por un lado, se trata de observar la trayectoria los costes e indicadores de la

Administración Local, y su relación con la estandarización de la información requerida.

- b) Por otro lado, se trata de analizar los sistemas de información y plantear la posibilidad de integrar unos costes más o menos estandarizados para su gestión, con el objetivo de que realmente se obtenga una información integrada, fiable y útil para su uso por los *stakeholders*.

d) Estructura

Este trabajo de investigación se estructura en uno de los modelos clásicos de las Tesis Doctorales. Consta de cinco partes que componen el grueso del trabajo de investigación, aparte de la introducción y las conclusiones. La parte central del trabajo de investigación se compone de cinco partes: dos partes iniciales sobre el estudio del marco conceptual, una tercera parte de descripción del entorno en el que se va a realizar el trabajo empírico y las últimas dos partes, la cuarta y la quinta, muestran los trabajos empíricos realizados; se cierra con el apartado de: las conclusiones donde se muestran las aportaciones más relevantes; la exposición de las líneas de trabajo e investigación que quedan abiertas para su futuro análisis; los acrónimos, los anexos, los índices de tablas, los índices de gráficos, la bibliografía citada y la normativa relacionada.

En el grueso del trabajo de investigación se pretenden analizar tres objetos de estudio: a) los organismos con competencias de prestación de servicios públicos, b) los servicios públicos de interés general y c) los sistemas de información para la gestión económico-financiera de los servicios públicos de interés general prestados por las entidades locales. Para ello es preciso abordar de forma preliminar estos pilares que acotan y sustentan el marco conceptual sobre el que se asienta la citada investigación y que se dibuja en las dos primeras partes.

Primera parte: La organización territorial de los Estados miembros de la Unión Europea, la gestión de los servicios públicos y regulación de las entidades locales en el contexto europeo.

Consta de tres capítulos en los que se realiza un recorrido sobre la evolución y

situación actual de la organización territorial, se analiza el concepto de servicio público y las distintas formas de su gestión, para terminar atendiendo las entidades locales como entidades jurídicas responsables de ofrecer y garantizar determinados servicios mínimos públicos a la ciudadanía.

Capítulo 1. Organización territorial de los Estados miembros de la Unión Europea y su repercusión en los Servicios Públicos Locales. Se muestran los modelos de estructuración territorial de los Estados miembros que presentan unas organizaciones territoriales peculiares o hayan tenido una evolución diferente, incidiendo en aquellos Estados miembros que más han influido en los ámbitos de nuestro estudio, como son Francia y el Reino Unido. Además, se trata una de las variables más significativas y, a su vez, simples como es la densidad poblacional para poder visualizar la gran diversidad existente y analizar aquellos aspectos más relevantes. Para terminar este primer capítulo, se estudian las características de las entidades locales del Estado español.

Capítulo 2. Los Servicios Públicos y su gestión. Pretende delimitar los servicios públicos que posteriormente serán objeto de estudio, mostrar el auge europeo de la Nueva gestión Pública y del proceso de la privatización de empresas públicas y la liberalización de aquellos servicios de interés general que se prestaban a modo de monopolio, para finalmente centrar la atención de estos aspectos en el Estado español.

Capítulo 3. Las competencias y la financiación de las Entidades locales del Estado español y la repercusión de la pertenencia a la Unión Europea. Se trata el marco normativo que afecta al funcionamiento de las entidades locales en el Estado español reparando también en la influencia que ejerce la UE. Asimismo, se analizan las características relacionadas con la organización de estas entidades locales para llevar a cabo la ejecución de los servicios que ofrecen.

Segunda parte: Los Sistemas de Información de las Administraciones Públicas.

Consta de dos capítulos en los que se analizarán brevemente los sistemas de información económico-financieros internacionales, europeos y estatales, para posteriormente centrar los esfuerzos en el estudio pormenorizado de las prácticas llevadas a cabo en relación con los sistemas de costes de la administración local, tanto desde el punto de vista normativo como doctrinal.

Capítulo 4. Los sistemas de información económico-financiera. Se analiza la evolución y actual situación de la normalización europea y la armonización tanto del sector privado como del sector público. Posteriormente, se muestran las características de los sistemas de información contable en el Estado español y el desarrollo de estos sistemas en las administraciones públicas, incidiendo en la contabilidad presupuestaria y en el planteamiento de los costes.

Capítulo 5. Los sistemas de costes en las administraciones públicas. La legislación exige y obliga a calcular los costes de los servicios públicos, bien sea para el establecimiento de las tarifas, para la toma de decisiones o bien para la transmisión de la información a los *stakeholders*. Se muestra la evolución de los modelos y de los criterios de cálculo de los costes de los servicios públicos para centrar la atención en la normativa vigente relacionada con la administración pública sobre el cálculo de los costes, donde se pueden diferenciar al menos tres modelos en función de su finalidad. Para terminar con la cita de los recursos doctrinales más significativos en relación con una implantación generalizada planteada hasta el momento.

Tercera parte: Comunidad Autónoma del País Vasco. Organización territorial, regulación administrativa y sistemas de información en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Consta de dos capítulos en los que se describe, desde una perspectiva demográfica y financiera, el entorno del territorio histórico que va a ser objeto de estudio y los soportes de los sistemas de información utilizados en las administraciones locales de Gipuzkoa en los que se pretende integrar el sistema de información para la gestión económico-financiera.

Capítulo 6. La Comunidad Autónoma del País Vasco y el Territorio Histórico de Gipuzkoa. Se presentan los aspectos relacionados con la organización territorial de la CAPV en general y del TH de Gipuzkoa en particular, realizando un breve repaso de la población que alberga cada uno de los municipios, de la estructura presupuestaria de ingresos por capítulos y gastos por áreas, de la financiación y el concierto económico, del control de los gastos y la tutela financiera, de los resultados de los indicadores de los distintos estudios realizados en relación con las entidades locales y de su actividad. Asimismo, teniendo en cuenta la importancia de la estructura de los presupuestos en el

diseño de la metodología, se tratará la evolución de la normativa autonómica y foral de la estructura de los presupuestos y, por último, se presentan los servicios que tradicionalmente y de forma obligatoria han estado más directamente relacionados con los estudios de costes, los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos.

Capítulo 7. Los soportes de los sistemas de información en las entidades locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa. Muestra aquellos aspectos más relevantes relacionados con las TIC-s, con las características de la informatización de los sistemas de información de la administración de Gipuzkoa, desde la perspectiva de la transmisión y comunicación de los datos con la ciudadanía y desde la perspectiva de la elaboración interna de la información.

Cuarta parte: Primer estudio empírico en las entidades locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa y diseño de la propuesta metodológica.

Consta de dos capítulos en los que se describen tanto el detalle del proceso del estudio empírico realizado y los resultados obtenidos como el detalle y el desarrollo metodológico de la primera propuesta.

Capítulo 8. Primer estudio empírico: entorno y ámbito de actuación. Se ha centrado en la exploración de la información acerca de la metodología trabajada para los informes de las ordenanzas y sobre el estado actual del modelo utilizado para el cálculo de los costes de los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos. Durante la ejecución del estudio empírico, a medida que se contaba con una mayor información, se ha ampliado la muestra a todos los servicios públicos, por último, se presenta la información obtenida de la muestra.

Capítulo 9. Primera propuesta metodológica. Se propone un sistema de coste completo que se irá construyendo escalonadamente, sumando en cada paso un estrato en cascada y concluyendo, de este modo, el proceso de acumulación de los consumos de los recursos para la obtención de la prestación del servicio.

Quinta parte: Segundo estudio empírico: implantación, nueva propuesta metodológica y contraste empírico.

Consta de tres capítulos en los que se describe el proceso del trabajo empírico. En la fase de la implantación, ante la opinión de los agentes implicados, se replantea el

modelo y se diseña una nueva propuesta metodológica, se lleva a cabo su implantación en cinco ayuntamientos y una mancomunidad, se realiza el contraste empírico y se obtienen los resultados.

Capítulo 10. Segundo estudio empírico: marco de actuación, entorno del estudio y consideraciones del modelo propuesto. Se realiza un estudio empírico analítico con el objetivo de optimizar la propuesta antes de su implantación pero ante las consideraciones expuestas, la reciente normativa y la opinión de los agentes implicados, se opta por una nueva propuesta metodológica.

Capítulo 11. Segunda propuesta metodológica. En el nuevo diseño se tiene en cuenta el cumplimiento de los mínimos exigidos por la reciente normativa y se añade la opción de trabajar, mejorar y optimizar los cálculos de los costes de los servicios, para tratar de iniciar una sutil andadura en los sistemas de costes, de una manera sencilla y pedagógica. Los agentes implicados dan el visto bueno y la metodología se incorpora como un módulo integrado en el sistema de información. Se lleva a cabo la implantación y se obtienen los resultados.

Capítulo 12. Contraste de la propuesta metodológica en la administración local. Con los resultados de la implantación se procede a realizar el contraste sobre la opinión al respecto de la implantación generalizada del sistema de costes propuesto.

e) Metodología

Los instrumentos básicos con los que contamos a la hora de desarrollar esta investigación se desglosa en dos estadios. El primero de ellos, será un análisis descriptivo que abarca los objetivos secundarios de la primera fase y se basará en el estudio, interpretación y evaluación de los siguientes materiales:

- Materiales bibliográficos (como monografías, capítulos de libro, artículos de revistas, comunicaciones a congresos, etcétera), que recogen desde el punto de vista académico los sistemas de información de la administración local, así como los costes de los servicios de la administración local.
- Normativa estatal, autonómica, provincial y foral, así como, documentos

de las instituciones europeas y de organismos internacionales que tratan los temas relacionados con la gestión de los servicios públicos municipales. Con este estudio se pretende determinar qué servicios están dentro de este campo de estudio, qué características y qué obligaciones económico-financieras tienen.

- Documentos de las distintas asociaciones internacionales y estatales que trabajan los sistemas de información de costes de la administración local, haciendo especial hincapié en estos últimos, los documentos estatales, por ser la normativa de referencia básica la misma. Se analizarán los distintos sistemas de costes que se han ido implantando así como las dificultades habidas, sus ventajas e inconvenientes.

Un segundo estadio, más empírico, relacionado con los objetivos de la segunda, tercera y cuarta fase, precisa de las siguientes tareas:

- Estudio de campo seleccionando previamente, en función de distintos parámetros, un conjunto de ayuntamientos, mancomunidades y consorcios representativos de toda la provincia de Gipuzkoa. En estos ayuntamientos se realiza un análisis pormenorizado tanto de la traza de coste necesaria para la prestación de los distintos servicios ofertados como de los sistemas de costes empleados, si los llevan, obteniéndose consiguientemente unas conclusiones parciales esenciales para las fases posteriores. Para la consecución de esta fase se utilizan distintas herramientas informáticas y se incide en el estudio de los documentos y memorias de los ayuntamientos seleccionados.
- Estudio de la relevancia y fiabilidad de la información recogida en los Informes. Análisis y presentación de las relaciones multidisciplinares existentes entre los costes más relevantes integrantes de la información en el ámbito de las administraciones locales estatales que han externalizado sus informes. Asimismo, se analiza pormenorizadamente el sistema de información económico (SIGE/SAREKO) para ver su estructura, la información que suministra, las potencialidades del sistema y la posibilidad que se tiene de poder incorporar un sistema de información

relacionado con los costes de los servicios públicos. Es conveniente que el SIGE/SAREKO sea analizado con la colaboración de sus usuarios y, por ello, se realizan entrevistas personalizadas a tal efecto.

- Confección de un modelo de información que pueda recoger integralmente el conjunto de parámetros que se hayan tratado y que sea compatible e integrable en el SIGE, obteniendo unas conclusiones parciales, para poder así, contrastar con otros sistemas de la administración local existentes y mejorar los resultados obtenidos mediante la propuesta de modificación o incorporación de nuevos parámetros en sus modelos, obteniendo de esta manera las conclusiones definitivas.
- Para la última parte, y de acuerdo al objetivo principal propuesto, se presenta un sistema de costes adaptado a la naturaleza y particularidades de los ayuntamientos del THG, al sistema de información ya existente, así como, de la normativa actual, de forma que su aplicación resulte factible y sea útil para los gestores y responsables institucionales.

Asimismo, en este segundo campo, para un estudio empírico más directamente relacionado con los parámetros de la administración local, un mejor conocimiento de los hechos fundamentales relacionados con estos aspectos y para poder ratificar algunas de las conclusiones, se procederá a la realización de técnicas de recogida de datos como son la entrevista, la encuesta o los test, tanto a los responsables de la gestión de los parámetros analizados en los sistemas de información como a algunos de los distintos usuarios externos de esta información.

PARTE I: LA ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA, LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS Y REGULACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES EN EL CONTEXTO EUROPEO

Las dos primeras partes de este trabajo fijan las bases conceptuales de la investigación. En esta primera parte, bajo el título “Organización territorial, servicios públicos y la regulación de las entidades locales en el contexto europeo”, se realiza un recorrido sobre la evolución y situación actual de la organización territorial de la UE, se analiza el concepto de servicio público y las distintas formas de su gestión, para terminar atendiendo las entidades locales como entidades jurídicas responsables de ofrecer y garantizar determinados servicios mínimos públicos a la ciudadanía.

En el primer capítulo, se echa la vista a la organización territorial de la UE, se muestran aquellos países de la UE que presentan unas organizaciones territoriales peculiares o hayan tenido una evolución diferente y se trata una de las variables más significativas y, a su vez, simples como es la densidad poblacional para poder visualizar la gran diversidad existente y analizar aquellos aspectos más relevantes. Para terminar este primer capítulo, se estudian las características de las entidades locales del Estado español. De este modo, en el siguiente capítulo, se pretende centrar toda la atención en los servicios públicos de interés general.

En el segundo capítulo, se delimitan los servicios públicos que posteriormente serán objeto de estudio. Y es que el municipio como tal puede “promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal”⁵, por lo que será de capital importancia la delimitación de los servicios públicos a analizar. En este sentido, se incidirá con mayor exhaustividad en el análisis de: (1) los Servicios públicos de Interés General europeos, teniendo en cuenta las aportaciones realizadas al respecto por la Comisión Europea; (2) la privatización de empresas públicas y liberalización de aquellos servicios de interés

⁵ en base al art. 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.

general que se prestan a modo de monopolio, y (3) la duplicidad de los servicios y su eficacia y eficiencia. Delimitando de este modo la obligatoriedad o no de los servicios públicos prestados o las posibles consecuencias de externalizar los servicios públicos básicos.

En el tercer capítulo se aborda el estudio del marco normativo que afecta al funcionamiento de las entidades locales en el Estado español reparando también en la influencia que ejerce la UE. Asimismo es preciso analizar las características relacionadas con la organización de estas entidades locales para llevar a cabo la ejecución de los servicios que ofrecen. Para ello se realiza una aproximación a la normativa estatal vigente y aplicable, atendiendo, como se ha indicado, a la repercusión de la normativa europea en la materia.

Capítulo 1. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA UNIÓN EUROPEA Y SU REPERCUSIÓN EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

Introducción

En este apartado se va a realizar un análisis de las características de las estructuras organizativas de las entidades territoriales en la UE y cuál ha sido su desarrollo en las últimas décadas. Ésta, la estructura organizativa (descentralización, desburocratización, etc.), es una de las variables más significativas, junto con las políticas de personal y las técnicas de financiación y de control utilizadas para realizar las comparaciones entre los países (Pollitt y Bouckaert, 1999). La organización de la administración pública, en cada uno de los Estados miembros influirá directamente tanto en las competencias atribuidas a cada uno de los niveles de este Estado, como en las formas en las que se gestionen los servicios públicos que tengan como objetivo la atención de tales competencias.

El camino recorrido por los Estados miembros de la UE ha sido complejo y sus estructuras han sido objeto de varias reformas y adaptaciones que se han tenido que realizar. Por lo que aquí nos interesa, el tema de la organización de la administración pública se va a tratar, aunque de modo muy somero, desde la óptica de la centralización y descentralización de los niveles de las administraciones públicas, centrándonos sobre todo en las competencias de ejecución y administrativas.

Para ello se va a realizar un breve repaso de la variedad y del contraste de la organización territorial en la UE, haciendo hincapié en aquellos Estados miembros que presenten unas organizaciones territoriales peculiares y significativas para nuestro objeto de estudio, como son los casos de Francia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte. Asimismo, se presenta la actual estructura administrativa de los Estados miembros, si bien cabe subrayar la constante variación del número de entidades territoriales (sobre todo, locales) existentes en los Estados miembros de la UE. Posteriormente se presenta una descripción más exhaustiva de la organización territorial

administrativa del Estado español.

Desde una óptica más comparativa y pragmática, se va a mostrar la variable de densidad poblacional. Debemos recordar que esta variable sigue siendo una variable muy significativa a la hora de prestar casi todos los servicios públicos y, sin ninguna duda, en los servicios de carácter municipal. Además, y directamente relacionada con esta variable y con las divisiones administrativas de los Estados miembros, se van a mostrar unos códigos cada vez más asentados y utilizados en la UE, la Nomenclatura de las Unidades Territoriales Estadísticas, que pueden dar una idea de la distribución de las administraciones locales en los Estados miembros en función de la densidad poblacional.

Para finalizar se presenta una descripción más exhaustiva de la organización territorial administrativa del Estado español. Su evolución, su situación actual y previsible proyección.

1.1 Descentralización *versus* centralización en la estructura administrativa y su influencia en los servicios públicos

En los años 50 del siglo pasado, la Comunidad Europea del Carbón y del Acero dio el primer paso hacia una unión económica (que, poco a poco, va adquiriendo tintes de una unión política) de los países europeos con el objetivo de lograr una paz duradera. Las Comunidades Europeas, nacieron con el deseo de acabar con los brutales conflictos entre los países de Europa que culminaron con el holocausto en la Segunda Guerra Mundial. Previamente, se crea el Consejo de Europa como un instrumento de cooperación interestatal (Salinas Alcega, 1999). Seis de los países integrantes del Consejo de Europa propiciaron la creación de una nueva estructura, las Comunidades Europeas. Así, en 1957 se firma el Tratado de Roma, por el que se constituye la Comunidad Económica Europea (CEE), con el objetivo de que personas, bienes y servicios pudieran circular libremente, penetrando a través de las fronteras, siendo ésta una primera fase de la construcción de la actual UE (Mangas Martín y Liñán Noguera, 2014).

La construcción de este espacio sin obstáculos, y como añadidura, de un espacio

de libertad, seguridad y justicia, no ha sido ni está siendo sencillo. Y es que, además de las dificultades derivadas de la implementación de la normativa europea en los Estados miembros, debemos tener en cuenta la existencia de factores económicos que complican la integración. La reciente crisis ha agudizado esta situación hasta el punto de que algunos países (Grecia, Irlanda, Portugal, Chipre) han tenido que solicitar su rescate por no poder financiarse en los mercados y otros (España, Italia) han percibido graves tensiones de financiación. Todo ello llega a comprometer la supervivencia del euro o la estabilidad en la eurozona (Steinberg Wechsler y Molina Alvarez de Cienfuegos, 2012). Junto a ellos también entran en juego otros factores, como los sociales y los culturales, muy arraigados en los diferentes países y que, debido a su complejidad, son muy difíciles de gestionar o armonizar. Ciertamente, este tipo de aspectos han provocado una integración diferenciada o escalonada respecto de algunos Estados miembros, siempre con el límite del respeto a los objetivos comunes y al marco institucional único. De esta manera, combinando el progreso económico y la solidaridad, se pretende que el sistema institucional se dote de una mayor fortaleza, sea más efectiva y más cercana a la ciudadanía europea, facilitando el desarrollo del objetivo del mercado común que va más allá de la legitimidad democrática de los Estados miembros y que es la unión de su ciudadanía. Como dijera Jean Monnet en su ya célebre cita: “*No coaligamos Estados, unimos personas*” (Pérez-Bustamante et al., 1998).

En este sentido, desde el Tratado de Roma hasta el Tratado de Lisboa, se ha recorrido un largo camino. En lo que aquí interesa, la ampliación de seis miembros integrantes a veintiocho, tras la adhesión de Croacia, el 1 de julio de 2013, ha generado efectos en muchísimos aspectos socio-económicos de la Unión y en lo que a la administración local se refiere, es importante subrayar la gran diversidad de entidades locales existentes y la gran variedad de sistemas de gestión en ellas así como la pluralidad de servicios que pretenden satisfacer (Moreno Molina, 2012). Aún así, hoy en día en todas las prestaciones de los servicios locales se encuentran en común dos conceptos enfrentados, la eficiencia económica y el trato directo o el acercamiento de las decisiones políticas o el incremento de la capacidad democrática. El primero requiere de mayor especialización, controles de tiempos, distancias, macroestructuras y el aprovechamiento de las economías de escala, para lo cual es imprescindible una agrupación o centralización de la administración de los servicios. Por el contrario, el

segundo precisa mayor comprensión, sensibilización o cercanía de los centros de decisión, con el objetivo de poder entender y atender con agilidad la contrariedad de ese entorno en particular, para lo que se requeriría una mayor descentralización.

La consecución de estos objetivos no pasa necesariamente por una única solución o método, ya que, por una parte nos encontramos con el entorno y las circunstancias concretas de cada una de las entidades locales y por la otra, con las características y las formas de prestar cada uno de los servicios locales (Izu Belloso, 2007). Lo cierto es que la década de los 60 fue una época de grandes reformas municipales en los países de Europa en busca de la eficiencia. Se trató de reformas dirigidas a la reordenación territorial y a reducir, de forma voluntaria o forzada, la gran fragmentación y minifundismo municipal. En consecuencia, en países como Alemania, Finlandia, Austria, Noruega, Bélgica, Dinamarca, Bulgaria, Suecia o Reino Unido, el número de municipios se redujo a más de la mitad.

La Carta Europea de la Autonomía Local, si bien en sus arts. 3 y 4 define el derecho, la capacidad efectiva o las competencias básicas atribuidas a las entidades locales, no es muy clara a la hora de delimitar los niveles o las distintas categorías de la administración pública: las autoridades central o regional o autonómica de las Entidades locales. Ello genera que en un entorno tan heterogéneo como la UE puedan subsistir entidades de diferente nivel o autoridades de distinto rango con similares regímenes, competencias o naturalezas. Con ello, cabe destacar que las políticas adoptadas para satisfacer las necesidades de sus comunidades han sido dispares, ya que los puntos de partida también lo han sido.

Ciertamente, en la UE se aglutinan Estados estructurados siguiendo las dos formas clásicas de organización: federales, o de estructura compleja, y unitarios, si bien dentro de cada uno de ellos las características son muy divergentes y se estructuran de una manera mixta o intermedia. Es de señalar que en los dos modelos de Estados referenciados, la centralización o descentralización puede referirse a aspectos legislativos, judiciales, ejecutivos o administrativos y que, en lo que aquí interesa, en lo que a las entidades locales se refiere, nos referiremos básicamente al aspecto ejecutivo o administrativo. Tal y como se ha sugerido, desde la óptica de la administración, se mezclan políticas de centralización fomentando agrupaciones por fusiones o

absorciones y la consecuente reducción del número de municipios con políticas de descentralización impulsando la creación de entidades inframunicipales. Además, se suman las múltiples formas de cooperación existentes, bien a través de entidades públicas supramunicipales, como mancomunidades y consorcios o bien sin la necesidad formal de formar una entidad pública, a través de contratos de servicios parciales o completos con entidades parcial o totalmente privadas.

Como venimos indicando, los países miembros de la UE han aplicado distintos modelos de organización territorial con el fin satisfacer las necesidades de sus comunidades. Aunque la perspectiva histórica demuestra que el desarrollo de esta organización territorial administrativa es fruto de los acontecimientos propios de cada país y tiene un carácter muy particular, podría afirmarse que los dos modelos utilizan un sistema mixto en su aplicación práctica (Bielza de Ory, 2002). Por una parte, nos encontramos con políticas encaminadas a mantener el régimen territorial de las entidades locales e incidir en sus competencias y funciones. Tal es el caso Francia, España, Reino Unido, Italia, Suiza o Alemania, (excepto el caso de Benelux). Por otra, observamos las políticas de agrupaciones de las entidades locales, de centralización, con la consiguiente disminución del número de entidades locales o municipios. En estos casos se mantienen o se crean entidades inframunicipales que carecen de competencias administrativas propias. Se trataría de Estados como Austria, Grecia, los Países bálticos o los Países nórdicos (Campbell y Coulson, 2006).

Así, la UE es el reflejo de una amalgama de modelos territoriales y de culturas político-administrativas, donde conviven Estados federales, cuasi-federales y unitarios (Wollmann y Alonso, 2011). En este último bloque, es preciso tener en cuenta el impacto generado por la ampliación europea hacia los Países de Europa Central y Oriental (PECO), ya que ocho de los diez países adheridos en el año 2004, arrastraban unos sistemas políticos de tradición centralista bien por su pertenencia a la Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS) hasta 1991 (Estonia, Lituania y Letonia) o al escenario comunista (República Checa, Eslovenia, Hungría, Polonia, Eslovaquia). Ahora bien, aunque el catálogo de modelos territoriales está definido, cada una de las categorías, como venimos insistiendo, adquiere tintes diversos, lejos de un único modelo de descentralización que pueda ser utilizado como base estructural de la configuración constitucional de la UE y se lleve a cabo el lema oficial de la UE

“Unidad en la diversidad”

1.1.1 Los modelos de estructuración territorial de los Estados miembros de la UE

Un claro ejemplo de que los Estados miembros están sufriendo, incluso en los tiempos más recientes, movimientos de centralización o descentralización (básicamente lo primero) es el de Francia que, recientemente, en diciembre de 2014, ha aprobado la última reforma territorial por la que, a partir de enero de 2016, las 22 regiones metropolitanas pasan a ser 13 con el objetivo de reducir costes, y las 5 regiones de ultramar se mantienen. Es uno de los países más centralizados de la UE. Puede afirmarse, por tanto, que uno de los Estados de la UE con mayor tradición centralista ha adoptado incluso unas medidas de mayor concentración del poder, limitando el número de las entidades territoriales regionales. Ahora bien, siendo como es, el gran referente de la democracia descentralizada con base local, citada tanto en la Constitución Francesa como en la Carta Europea de la Autonomía Local, Francia se mantiene a la cabeza de los Estados miembros de la UE por el número de municipios existentes en su territorio (36.699 *Communes*, en julio de 2012). Esta fragmentación ha supuesto que estos municipios, en algunas ocasiones, no hayan podido atender debidamente algunas de sus funciones debido a su pequeño tamaño y reducidos recursos tanto económicos como de organización. Por ello, y en aras a la obtención de una mayor eficiencia económica, se ha compaginado esta descentralización local con fórmulas para la simplificación de la organización territorial como las mancomunidades (*Intercommunalité*) o Establecimientos Públicos de Cooperación Intercomunal (*Établissement Public de Coopération Intercommunale, EPCI*). En este sentido, y como medidas para reducir el grueso de la administración, las capas del conocido como “*milhojas territorial*”, se aprobó la Ley 2010/1563, de 16 de diciembre de 2010, así como la reciente reforma de las colectividades territoriales, con propuestas de reducción de las regiones a la mitad, mantenimiento de los departamentos con supresión de sus consejos y transferencia de sus competencias a los EPCI.

Por su parte, en el caso del Reino Unido, teniendo el mismo punto de partida que Francia como Estado unitario, las diferencias son notables. Se trata de un Estado unitario singular, compuesto por cuatro países constituyentes, con sede de gobierno y

capitalidad en Londres (Inglaterra) y tres administraciones nacionales descentralizadas en Edimburgo (Escocia), Cardiff (Gales) y Belfast (Irlanda del Norte). Cada territorio dispone de un régimen distinto cuyo origen es anterior a la unión, fruto del principio de autonomía local y del principio pactista tradicionalmente arraigado y consecuencia de la evolución de una sucesión de reformas dictadas para poder llevar a cabo sus actuaciones y subsanar las necesidades reglamentarias. No es casual, por tanto, encontrar distintos regímenes de la administración local dentro de cada uno de los países (Oliveras, 1999). Ahora bien, el liderazgo y la influencia más significativa del Reino Unido residen en Inglaterra. Después de varias reformas de ordenación territorial en cada uno de los territorios del Reino Unido, en 1998 comienza la reforma más importante desde la independencia de los 26 condados irlandeses. Se trata del proceso de descentralización o de *devolution*. Este proceso, además de buscar una planificación territorial moderna y eficiente, tiene otras connotaciones, como es la reivindicación de la identidad nacional, sobre todo, por parte de los movimientos nacionalistas galeses y escoceses, a modo de una mayor participación en sus asuntos públicos. En este sentido, es conveniente resaltar que la autonomía de Escocia, Gales e Irlanda del Norte afecta a una parte reducida de la población del Reino Unido, ya que entre los tres no alcanzan el 20% del total poblacional, con una renta per cápita inferior a la de Inglaterra. Y que el nivel de autonomía otorgado a Escocia difiere con el de Gales o Irlanda del Norte por su amplitud (Velasco Caballero, Díez Sastre, Galán Galán y Rodríguez de Santiago, José María, 2010).

Refiriéndonos a Inglaterra la atribución de las competencias ha sido básicamente en dos niveles: condados y distritos. La salvedad la constituyen las áreas urbanas donde ha primado un único nivel, la autoridad unitaria que va adquiriendo cada vez mayor fuerza. Aun así, se pueden diferenciar cuatro niveles de subdivisión administrativa: dos de carácter supramunicipal que son las regiones y condados, una de carácter municipal que son los distritos y las autoridades unitarias, burgo o burgo-condados, y una de carácter inframunicipal, las *communities* o parroquias (más de 9.000).

Con este escenario, y aunque en Inglaterra se hayan amparado las competencias y funciones de los municipios, las reformas de la administración local (Irlanda del Norte en 1972, y Gales y Escocia en 1994) estaban dirigidas a una drástica reducción de la estructura administrativa y a la creación de autoridades unitarias y así; en Irlanda del

Norte, de 6 condados, 64 distritos y 2 *county boroughs*, se paso a 26 distritos con autoridad unitaria; en Gales, de 8 condados y 37 distritos, se ha pasado a 22 áreas (*council areas*) gobernadas por una autoridad unitaria y en Escocia, de 9 regiones, 52 distritos y 3 áreas insulares, se ha pasado a 32 áreas con autoridad unitaria, aunque subsisten agrupaciones supramunicipales, administraciones regionales que prestan los servicios de policía, bomberos o servicios sociales, y también habitan alrededor de mil agrupaciones inframunicipales o *communities* en cada uno de ellos (Izu Belloso, 2011).

1.1.2 La estructura administrativa de las entidades locales y regionales de los Estados miembros de la Unión Europea

En lo que a este trabajo se refiere, aunque la reducción de la estructura administrativa del Reino Unido pueda parecer radical, se pueden exponer casos más extremos, como el de Suecia, donde la política de agrupación o la reducción de la estructura de las administraciones locales han sido más extremas todavía. Suecia contaba después de la segunda guerra mundial con más de 2.500 municipios urbanos y rurales y después de varias reformas que fomentaban voluntaria u obligatoriamente las fusiones o absorciones, en la actualidad, el número de municipios (*kommuner*) no llega a 300 en todo el país. En Dinamarca, en un proceso similar, se ha pasado de contar con más de mil municipios al centenar.

En este sentido, la estructura de las entidades locales y regionales en los Estados miembros de la Unión Europea sigue presentando una gran disparidad, siendo la tónica general de las últimas décadas, la de reducir el número entidades locales y sus competencias. Siguiendo al Comité de Regiones (2013), a fecha de 20 de julio de 2012, las estructuras existentes son las que siguen:(Committee of the Regions, October 2013):

1. Alemania	
	16 Estados federados
	Unos 12.900 entes territoriales (295 comarcas rurales, distritos urbanos, ciudades y municipios)
2. Austria	
	9 Estados federados
	99 distritos (de ellos, 15 ciudades)
	2.357 municipios

3. Bélgica	
	3 regiones o entes federados
	10 provincias
	589 municipios
4. Bulgaria	
	28 regiones o distritos (Oblasti)
	264 municipios (Obshtini)
	3.850 alcaldías y distritos
5. Chipre	
	6 distritos
	39 ciudades
	478 municipios
6. Dinamarca	
	5 regiones
	2 regiones con estatuto especial: islas Faroe y Groenlandia
	98 municipios
7. España	
	17 regiones autónomas, 2 ciudades autónomas (Ceuta y Melilla)
	50 provincias
	8.116 municipios
8. Estonia	
	15 provincias
	226 municipios (33 municipios urbanos y 193 municipios rurales)
9. Finlandia	
	18 consejos regionales
	1 provincia autónoma, Åland (con 16 municipios)
	336 municipios
10. Francia	
	27 regiones (22 metropolitanas y 5 regiones de ultramar)
	102 departamentos
	36.699 municipios
11. Grecia	
	7 administraciones descentralizadas
	13 regiones autónomas
	325 municipios
12. Hungría	
	19 condados

3.152 municipios (3.128 ciudades y municipios, 23 ciudades con categoría de condado y 23 distritos en la capital, Budapest)

13. Irlanda

2 asambleas regionales

8 entes regionales

29 condados

5 ciudades

80 municipios

14. Italia

20 regiones (15 con estatuto “ordinario” y 5 con estatuto “especial”)

2 provincias autónomas (Bolzano y Trento)

107 provincias

15 áreas metropolitanas

8.091 municipios

15. Letonia

5 regiones

9 ciudades

110 municipios

16. Lituania

60 municipios

17. Luxemburgo

3 distritos

12 cantones

106 municipios

18. Malta

5 entidades administrativas que agrupan a los ayuntamientos

16 comunidades administrativas

68 ayuntamientos

19. Países Bajos

12 provincias

415 municipios

20. Polonia

16 regiones

379 distritos

2.479 municipios (ciudades y municipios rurales)
--

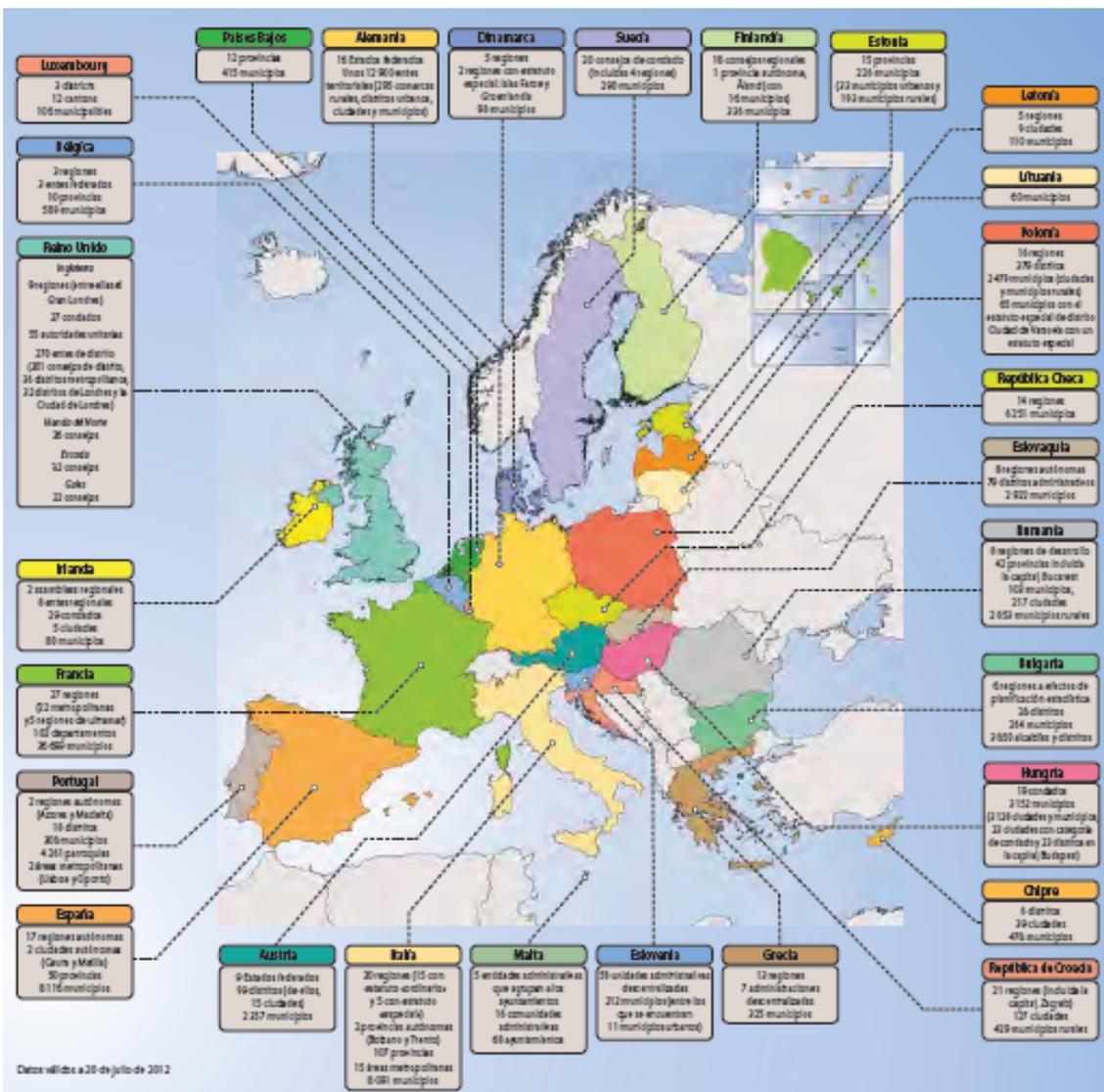
65 municipios con el estatuto especial de distrito
--

Ciudad de Varsovia con un estatuto especial

21. Portugal	
	2 regiones autónomas (Azores y Madeira)
	18 distritos
	308 municipios
	4 261 parroquias
	2 áreas metropolitanas (Lisboa y Oporto)
22. República Checa	
	14 regiones
	6 251 municipios
23. República de Croacia	
	21 regiones (incluida la capital, Zagreb)
	127 ciudades
	429 municipios rurales
24. Rumanía	
	8 regiones de desarrollo
	42 provincias incluida la capital, Bucarest
	103 municipios
	217 ciudades
	2 853 municipios rurales
25. Reino Unido	
	4 naciones (Inglaterra, Irlanda del Norte, Escocia, Gales)
a. Inglaterra	
	9 regiones (entre ellas el Gran Londres)
	27 condados
	55 autoridades unitarias
	270 entes de distrito (201 consejos de distrito, 36 distritos metropolitanos, 32 distritos de Londres y la Ciudad de Londres)
b. Irlanda del Norte	
	26 consejos
c. Escocia	
	32 consejos
d. Gales	
	22 consejos
26. Eslovaquia	
	8 regiones autónomas
	79 distritos administrativos
	2 922 municipios

27. Eslovenia
58 unidades administrativas descentralizadas
212 municipios (entre los que se encuentran 11 municipios urbanos)
28. Suecia
20 consejos de condado (incluidas 4 regiones)
290 municipios

Ilustración 1: Organización territorial administrativa en la UE



Fuente: (Committee of the Regions, October 2013)

Como se puede apreciar, el mapa municipal, la organización territorial administrativa en la UE, las atribuciones de competencias y funciones municipales, supramunicipales e inframunicipales, se están convirtiendo en un constante debate en el seno de los propios Estados miembros de la UE y de la propia UE, sin que parezca

vislumbrarse una solución uniforme capaz de aglutinar la pluralidad existente, basada tanto en factores objetivos (población, organización, territorio y aspectos socio-económicos) como subjetivos (cultura e identidad)..

1.2 Nomenclatura de las Unidades Territoriales Estadísticas

La necesidad de gestionar la diversidad de entidades territoriales y locales que venimos señalando, ha generado que, de modo cada vez más frecuente, se haga uso de la nomenclatura creada por la Oficina Europea de Estadística (Eurostat): Nomenclatura de las Unidades Territoriales Estadísticas (por sus siglas en francés, *Nomenclature des Unités Territoriales Statistiques*, NUTS). Precisamente, el objetivo que se persigue con su manejo es el de dar uniformidad a los estudios estadísticos desarrollados en el ámbito regional europeo. En base al Reglamento CE núm. 1059/2003 se fijan distintos niveles en función de la población y su clasificación se vincula a las divisiones administrativas de los Estados miembros, pudiendo realizarse agregaciones de las distintas unidades administrativas territoriales. Aunque estos códigos NUTS no establecen una división de carácter oficial, a efectos prácticos, tienen una consideración cada vez mayor y están siendo utilizados no solo para los fines estadísticos para las que se crearon sino también para la redistribución regional de los fondos estructurales de la UE.

En lo que a este trabajo interesa, cada Estado miembro propone la agrupación de las unidades administrativas territoriales para la clasificación de los primeros tres niveles, tomando como referencia los siguientes indicadores de población:

Tabla 1: Criterios de clasificación de las NUTS

Nivel	Población máxima	Población mínima	Unidades administrativas existentes
NUTS 1	7.000.000	3.000.000	Abarca las principales regiones socio-económicas: para Bélgica «Gewesten/Régions», para Alemania «Länder», para Portugal «Continente», Região dos Açores y Região da Madeira, y para el Reino Unido, Scotland, Wales, Northern Ireland y the Government Office Regions of England
NUTS 2	3.000.000	800.000	Incluye regiones básicas para la aplicación de las políticas regionales y la redistribución de los Fondos estructurales: para Bélgica «Provincias/Provinces», para Alemania «Regierungsbezirke», para Grecia «periferies», para España «comunidades y ciudades autónomas», para Francia «régions», para Irlanda «regions», para Italia «regioni», para los Países Bajos «provincies» y para Austria «Länder».
NUTS 3	800.000	150.000	Se encuentran las pequeñas regiones para diagnósticos específicos: para Bélgica «arrondissements», para Dinamarca «Amtskommuner», para Alemania «Kreise/kreisfreie Städte», para Grecia «nomoi», para España «provincias», para Francia «départements», para Irlanda «regional authority regions», para Italia «provincia», para Suecia «län» y para Finlandia «maakunnat/landskapen».

Fuente: elaboración propia a partir del Reglamento (CE) n° 1059/2003

Además, para llevar a cabo las estadísticas en el ámbito local, Eurostat creó un sistema de información infrarregional que cuenta con dos niveles de unidades administrativas locales (por sus siglas en inglés, *Local Administrative Units*, LAU) compatibles con la NUTS. La LAU 1 son entidades supramunicipales o pequeñas regiones, no está definido para todos los países por falta de armonización en la definición con respecto a la NUTS 36, y el LAU 2 está compuesto por los municipios o unidades equivalentes en los 28 Estados miembros de la UE, como se puede observar en la tabla anexa, cuenta en el año 2013 con 120.970 LAU 2, municipios o ayuntamientos.

⁶ Para un análisis más pormenorizado puede verse la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo relativa a la conveniencia de establecer normas europeas para niveles más detallados de la nomenclatura NUTS (Comisión Europea, 2005).

Tabla 2: Estructuras nacionales de la UE-28 (2013)

	NUTS 1		NUTS 2		NUTS 3		LAU 1		LAU 2	
BE	Gewesten / Régions	3	Provincies / Provinces	11	Arrondissementen / Arrondissements	44	-	-	Gemeenten / Communes	589
BG	Райони (Rajoni)	2	Райони за планиране (Rajoni za planirane)	6	Области (Oblasti)	28	Общини (Obshtini)	264	Населени места (Naseleni mesta)	5329
CZ	Území	1	Oblasti	8	Kraje	14	Okresy	77	-	6251
DK	-	1	Regioner	5	Landsdele	11	Kommuner	99	Sogne	2143
DE	Länder	16	Regierungsbezirke	38	Kreise	412	Verwaltungs-gemeinschaften	1481	Gemeinden	12066
EE	-	1	-	1	Groups of Maakond	5	Maakond	15	Vald, linn	226
IE	-	1	Regions	2	Regional Authority Regions	8	Counties, Cities	34	Electoral Districts	3441
EL	Γεωγραφική Ομάδα (Groups of development regions)	4	Περιφέρειες (Periferies)	13	Νομοί (Nomoi)	51	Δήμοι, Κοινότητες (Demoi, Koinotites)	1035	Δημοτικά Διαμερίσματα, Κοινοτικά Διαμερίσματα (Demotiko diamerisma, Koinotiko diamerisma)	6130
ES	Agrupación de comunidades Autonomas	7	Comunidades y ciudades Autonomas	19	Provincias + islas + Ceuta, Melilla	59	-	-	Municipios	8116
FR	Z.E.A.T + DOM	9	Régions + DOM	26	Départements + DOM	100	Cantons de rattachement	3785	Communes	36680
HR	-	1	Regija	3	Županija	21	-	-	Gradovi i općine	546
IT	Gruppi di regioni	5	Regioni	21	Provincia	110	-	-	Comuni	8094
CY	-	1	-	1	-	1	Επαρχίες (Eparchies)	6	Δήμοι, Κοινότητες (Dimoi, koinotites)	615
LV	-	1	-	1	Statistiskie reģioni	6	-	-	Republikas pilsētas, novadi	119
LT	-	1	-	1	Apskritis	10	Savivaldybės	60	Seniūnijos	518
LU	-	1	-	1	-	1	Cantons	13	Communes	116
HU	Statistikai nagyrégiók	3	Tervezési-statisztikai régiók	7	Megyeék + Budapest	20	Statistikai kistérségek	174	Települések	3154
MT	-	1	-	1	Gzejjer	2	Distretti	6	Kunsilli	68
NL	Landsdelen	4	Provincies	12	COROP regio's	40	-	-	Gemeenten	418
AT	Gruppen von Bundesländern	3	Bundesländer	9	Gruppen von politischen Bezirken	35	-	-	Gemeinden	2357
PL	Regiony	6	Województwa	16	Podregiony	66	Powiaty i miasta na prawach	379	Gminy	2479
PT	Continente + Regiões autonomas	3	Comissaoes de Coordenação regional + Regiões autonomas	7	Grupos de Concelhos	30	Concelhos - Municipios	308	Freguesias	4260
RO	Macroregiuni	4	Regiuni	8	Judet + Bucuresti	42	-	-	Comuni + Municipiu + Orase	3181
SI	-	1	Kohezijske regije	2	Statistične regije	12	Upravne enote	58	Občine	210
SK	-	1	Oblasti	4	Kraje	8	Okresy	79	Obce	2928
FI	Manner-Suomi, Ahvenanmaa / Fasta Finland, Åland	2	Suuralueet / Storområden	5	Maakunnat / Landskap	19	Seutukunnat / Ekonomiska regioner	70	Kunnat / Kommuner	336
SE	Grupper av riksområden	3	Riksområden	8	Län	21	-	-	Kommuner	290
UK	Government OHce Regions; Country	12	Counties (some grouped); Inner and Outer London; Groups of unitary authorities	37	Upper tier authorities or groups of lower tier authorities (unitary authorities or districts)	139	Lower tier authorities (districts) or individual unitary authorities; Individual unitary authorities or LECs (or parts thereof); Districts	380	Wards (or parts thereof)	10310
EU-28		98		273		1315				120970

BE: Belgium, BG: Bulgaria, CZ: Czech Republic, DK: Denmark, DE: Germany, EE: Estonia, IE: Ireland, EL: Greece, ES: Spain, FR: France, HR: Croatia, IT: Italy, CY: Cyprus, LV: Latvia, LT: Lithuania, LU: Luxembourg, HU: Hungary, MT: Malta, NL: Netherlands, AT: Austria, PL: Poland, PT: Portugal, RO: Romania, SI: Slovenia, SK: Slovakia, FI: Finland, SE: Sweden, UK: United Kingdom.

Fuente:

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/nuts_nomenclature/correspondance_tables/national_structures_eu

Tabla 3: Organizado en función del nº de municipios o unidades equivalentes LAU 2

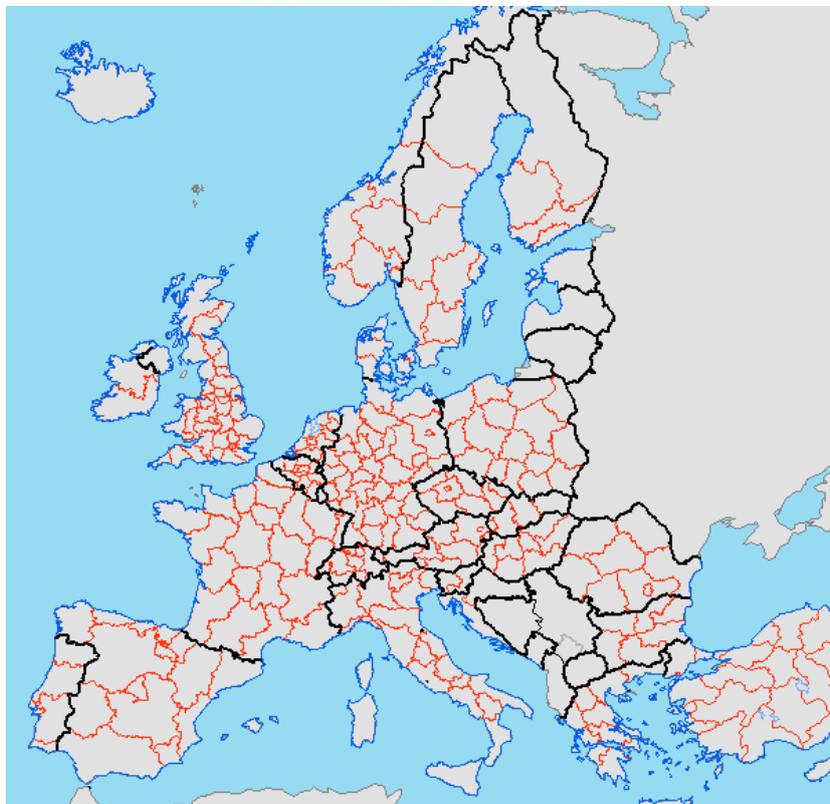
	NUTS 1		NUTS 2		NUTS 3		LAU 1		LAU 2	
FR	Z.E.A.T + DOM	9	Régions + DOM	26	Départements + DOM	100	Cantons de rattachement	3785	Communes	36.680
DE	Länder	16	Regierungsbezirke	38	Kreise	412	Verwaltungs-gemeinschaften	1481	Gemeinden	12.066
UK	Government OHce Regions; Country	12	Counties (some grouped); Inner and Outer London; Groups of unitary authorities	37	Upper tier authorities or groups of lower tier authorities (unitary authorities or districts)	139	Lower tier authorities (districts) or individual unitary authorities; Individual unitary authorities or LECs (or parts thereof); Districts	380	Wards (or parts thereof)	10.310
ES	Agrupacion de comunidades Autonomas	7	Comunidades y ciudades Autonomas	19	Provincias + Islas + Ceuta, Melilla	59	-	-	Municipios	8.116
IT	Gruppi di regioni	5	Regioni	21	Provincia	110	-	-	Comuni	8.094
CZ	Území	1	Oblasti	8	Kraje	14	Okresy	77	Obce	6.251
EL	Γεωγραφική Ομάδα (Groups of development regions)	4	Περιφέρειες (Periferies)	13	Νομοί (Nomoi)	51	Δήμοι, Κοινότητες (Demoi, Koinotites)	1035	Δημοτικά Διαμερίσματα, Κοινοτικά Διαμερίσματα (Demotiko diamerisma, Koinotiko diamerisma)	6.130
BG	Райони (Rajoni)	2	Райони за планиране (Rajoni za planirane)	6	Области (Oblasti)	28	Общини (Obshtini)	264	Населени места (Naseleni mesta)	5.329
PT	Continentes + Regiões autonomas	3	Comissaoes de Coordenação regional + Regiões autonomas	7	Grupos de Concelhos	30	Concelhos - Municipios	308	Freguesias	4.260
IE	-	1	Regions	2	Regional Authority Regions	8	Counties, Cities	34	Electoral Districts	3.441
RO	Macroregiuni	4	Regiuni	8	Judet + Bucuresti	42	-	-	Comuni + Municipiu + Orase	3.181
HU	Statisztikai nagyrégiók	3	Tervezési-statisztikai régiók	7	Megyeék + Budapest	20	Statisztikai kistérségek	174	Települések	3.154
SK	-	1	Oblasti	4	Kraje	8	Okresy	79	Obce	2.928
PL	Regiony	6	Województwa	16	Podregiony	66	Powiaty i miasta na prawach powiatu	379	Gminy	2.479
AT	Gruppen von Bundesländern	3	Bundesländer	9	Gruppen von politischen Bezirken	35	-	-	Gemeinden	2.357
DK	-	1	Regioner	5	Landsdeler	17	Kommuner	99	Sogne	2.143
CY	-	1	-	1	-	1	Επαρχίες (Eparchies)	6	Δήμοι, Κοινότητες (Dimoi, koinotites)	615
BE	Gewesten / Régions	3	Provincies / Provinces	11	Arrondissementen / Arrondissements	44	-	-	Gemeenten / Communes	589
HR	-	1	Regija	3	Zupanija	21	-	-	Gradovi i općine	546
LT	-	1	-	1	Apskritis	10	Savivaldybės	60	Seniūnijos	518
NL	Landsdelen	4	Provincies	12	COROP regio's	40	-	-	Gemeenten	418
FI	Manner-Suomi, Ahvenanmaa / Fasta Finland, Aland	2	Suuralueet / Storområden	5	Maakunnat / Landskap	19	Seutukunnat / Ekonomiska regioner	70	Kunnat / Kommuner	336
SE	Grupper av riksområden	3	Riksområden	8	Län	21	-	-	Kommuner	290
EE	-	1	-	1	Groups of Maakond	5	Maakond	15	Vald, linn	226
SI	-	1	Kohezijske regije	2	Statistične regije	12	Upravne enote	58	Občine	210
LV	-	1	-	1	Statistiskie reģioni	6	-	-	Republikas pilsētas, novadi	119
LU	-	1	-	1	-	1	Cantons	13	Communes	116
MT	-	1	-	1	Gzejjer	2	Distretti	6	Kunsilli	68
EU-28		98		273		1315				120.970

Ilustración 2: 98 NUTS 1



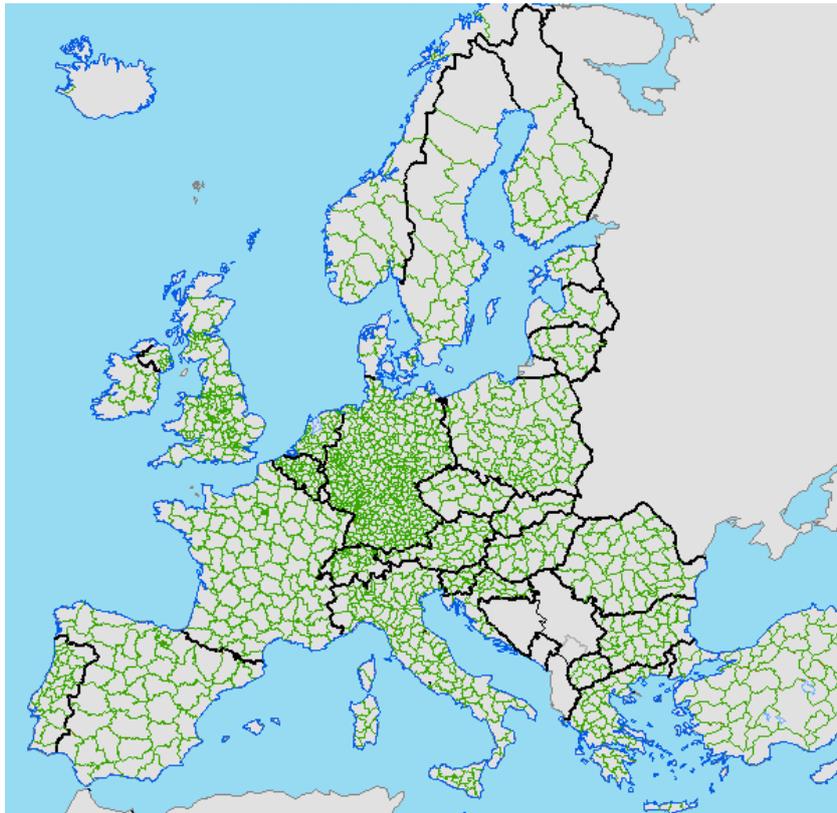
Fuente: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistical-atlas/gis/viewer/>

Ilustración 3: 273 NUTS 2



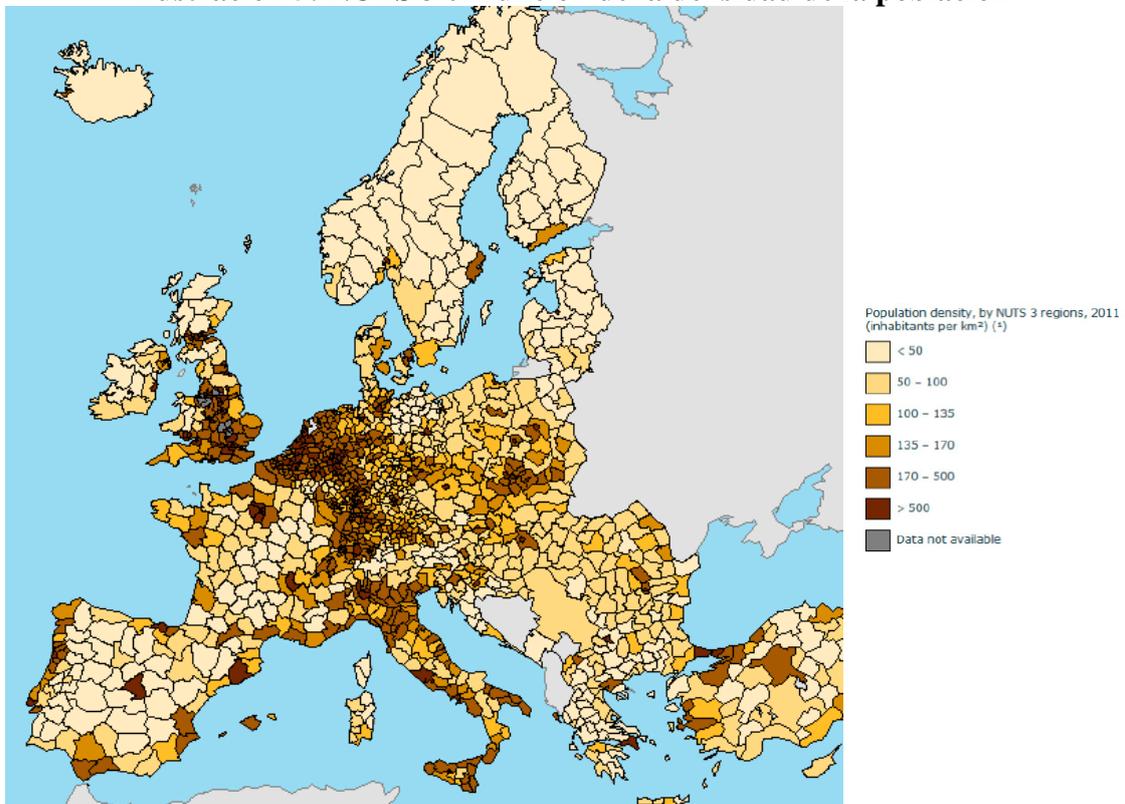
Fuente: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistical-atlas/gis/viewer/>

Ilustración 4: 1.315 NUTS 3



Fuente: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistical-atlas/gis/viewer/>

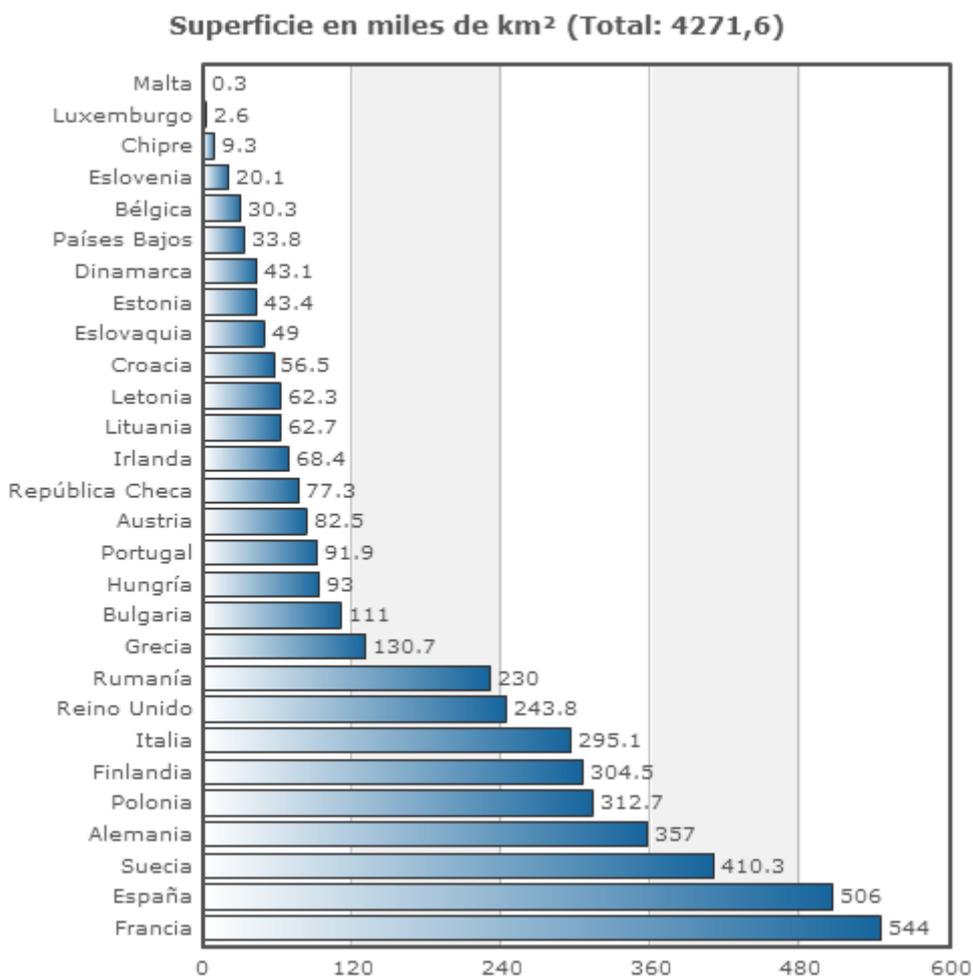
Ilustración 5: NUTS 3 en función de la densidad de la población



Fuente: <http://ec.europa.eu/eurostat/statistical-atlas/gis/viewer/>

Como se puede observar en esta última ilustración, atendiendo únicamente a la densidad de la población en un nivel NUTS 3 (1.315 unidades), la diversidad en los diferentes Estados de la UE es bien visible. Si a ello sumáramos indicadores sectoriales, económicos, sociales, culturales o étnicos, y lo presentáramos en un nivel LAU 2, obtendríamos un mosaico diversificado en 120.970 unidades.

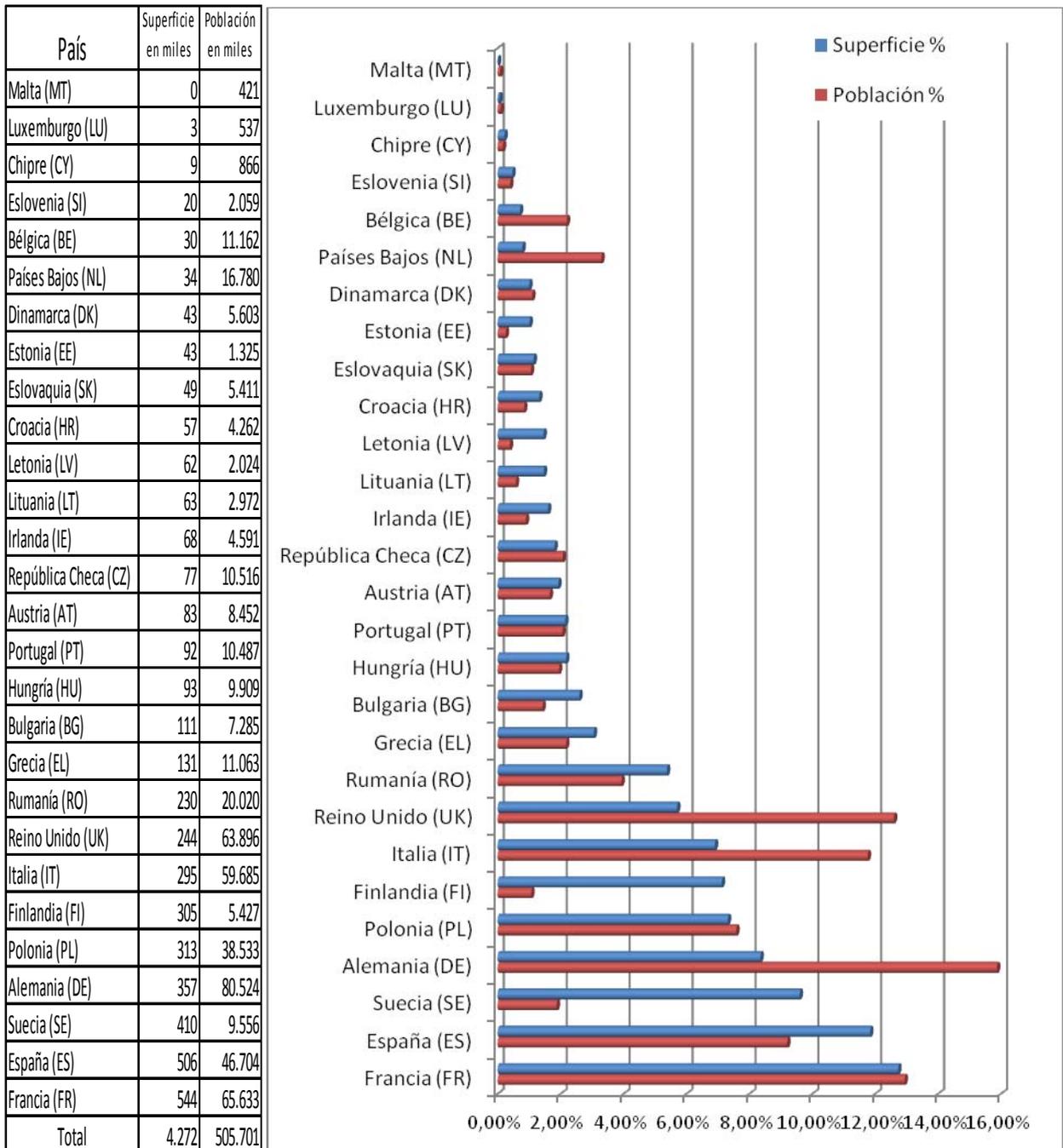
Las distintas dimensiones, distribuciones y organizaciones territoriales de los países que forman la UE son de tal variedad que resulta difícil realizar similitudes o etiquetar de una manera comparativa la disposición de los censos demográficos, las estructuras organizativas, institucionales y políticas de cada uno de ellos. Así, la superficie total de 4 millones de km² que suman los 28 países se distribuye de una manera muy desigual. Entre la superficie de Francia y España se suman tantos km² que los que se suman entre los 19 países (Malta-Grecia) con menor superficie.



Fuente: http://europa.eu/about-eu/facts-figures/living/index_es.htm

En lo que se refiere a la población se puede constatar algo parecido en la siguiente ilustración, Alemania tiene censados, el 1 de enero del año 2013, 80.523.746 habitantes mientras que en el censo de Malta hay 421.364 habitantes. Evidenciándose de esta manera los distintos volúmenes y las distintas densidades de población de los países miembros de la UE.

Tabla 4: Superficie y Población en valores absolutos y relativos (2013)



Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Eurostat

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&plugin=1&language=en&pcode=tps00001>

Asimismo, además de estos indicadores demográficos, de superficie y densidad de población (en los que se pueden detallar otros factores más dinámicos, como la natalidad, inmigración, mortalidad, emigración de la población o principales sectores en los que se emplean), también nos podemos encontrar con los, aún más, si cabe, dispares datos económicos que, por supuesto, influyen en la capacidad de llevar a cabo las competencias de las entidades locales y servir de una manera idónea los servicios demandados por el municipio (Bosch Roca y Espasa Queralt, 2006)(Suárez Pandiello, Bosch Roca, Pedraja Chaparro, Rubio Guerrero y Utrilla De La Hoz, Alfonso, 2008).

1.3 Organización territorial administrativa del Estado español

En este apartado se quiere presentar un esbozo del recorrido y de la situación actual de la organización territorial del sector público del Estado español, altamente descentralizado y que cuenta con tres niveles de gobierno (nivel central o estatal, nivel autonómico y nivel local).

Hasta llegar al mapa municipal que disponemos en la actualidad en el Estado español, se ha transitado sobre distintos escenarios en los que se pueden detectar algunos hitos. Así, a principios del siglo XIX, al amparo de la Constitución de Cádiz, se exigía la constitución de municipios en aquellas localidades que tuvieran más de mil habitantes y no se impedía la creación de entidades locales con menor número de habitantes. En la etapa de la primera guerra carlista se llega a contar con el mayor número de municipios de la historia, 11.300. La Ley de Ayuntamientos de 1845 los reduce y en 1857 se reducen a 9.342. Durante casi un siglo, aunque se producen alteraciones, el número de municipios se mantiene considerablemente estable. En la segunda mitad del franquismo y principios de la transición, se realizan numerosas fusiones de municipios, llegando en 1980 al mínimo, 8.020 municipios. Este número aumenta a 8.117 en la actualidad, fundamentándose este incremento en la segregación de aquellos municipios que antes del período franquista ya habían dispuesto de sus propias estructuras y han logrado volver a ellas (Burgueño Rivero y Guerrero Lladós, 2014).

La crisis económica iniciada a escala mundial en 2008 también ha afectado a las

entidades locales y puede derivar en las bases de un nuevo mapa municipal a medio plazo. Y es que la radiografía que presenta a 1 de enero de 2012 el sector público local nos muestra unas cifras altas: 13.073 entidades locales (8.114 municipios y 2 ciudades autónomas) y 3.091 organismos autónomos y sociedades. Es, precisamente en una línea de reducción numérica en la que se mueve la reforma propuesta por la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (en adelante, LRSAL), vigente desde 31 de diciembre de 2013. Claramente se dirige hacia tres pilares con un nítido objetivo de centralización y privatización de los servicios públicos: 1) Reducción del número de entidades locales, por medio del fomento de fusiones voluntarias de municipios, acompañado de medidas que incentiven estas fusiones (o que penalicen la no fusión) como la reducción de la financiación de los municipios de menor población y el no reconocimiento de nuevas entidades locales al ámbito territorial inferior al municipal; 2) Restricción de competencias sobre los servicios supuestamente no eficientes y eficaces, y sobre las actividades complementarias a las propias; y 3) Facilitar la privatización de los servicios públicos con la consiguiente descapitalización de las entidades administrativas locales.

Tabla 5: Tipos de entes y distribución de municipios por estratos de población

TIPOS DE ENTES	Nº	ESTRATOS DE POBLACIÓN	Nº de municipios	%	Población 01/01/2012	%
Municipios	8.114	>1.000.000 hab.	2	0,02%	4.854.470	10,27%
Ciudades con Estatuto de Autonomía	2	De 500.001 a 1.000.000 hab.	4	0,05%	2.746.440	5,81%
Provincias de Régimen Común (*)	38	De 100.001 a 500.000 hab.	57	0,70%	11.193.750	23,68%
Provincias de Régimen Foral	3	De 50.001 a 100.000 hab.	80	0,99%	5.731.867	12,13%
Islas (**)	11	De 20.001 a 50.000 hab.	254	3,13%	7.561.192	16,00%
ENTIDADES LOCALES (artículos 137 y 141.4 CE)	8.168	De 5.001 a 20.000 hab.	915	11,27%	9.026.364	19,10%
Mancomunidades	1.013	≤ 5.000 hab.	6.802	83,81%	5.986.418	12,67%
Áreas metropolitanas	3	Total (excepto Ceuta y Melilla)	8.114	99,98%	47.100.501	99,65%
Comarcas	81	Ciudades con estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla)	2	0,02%	164.820	0,35%
Agrupaciones de municipios	80	TOTAL NACIONAL	8.116	100,00%	47.265.321	100,00%
Entidades locales menores	3.728					
ENTIDADES LOCALES (artículo 3.2 LRBRL)	4.905					
Organismos autónomos locales	1.407					
Entidades públicas empresariales	55					
Sociedades mercantiles locales (participadas íntegramente)	1.414					
Sociedades mercantiles participadas mayoritariamente	215					
Organismos autónomos, entidades públicas y sociedades	3.091					

Fuente: (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Septiembre 2014)

En una misma línea a la marcada en los Estados miembros de la UE, en el Estado español también hay una distribución dispar de la población entre los diferentes municipios. Se puede observar que los 6.802 municipios de menos de 5.000 habitantes, que suponen el 83,81% del total de los municipios del Estado, suponen 5.986.418

habitantes, un 12,67% del total de la población, siendo de 880 habitantes la media de los municipios de este estrato. De modo similar a lo que ocurre en Francia, estos números sugieren que una gran parte de los ayuntamientos de estos municipios con una reducida población no cuentan con las infraestructuras y con los recursos suficientes y necesarios para hacer frente a las competencias que les han sido encomendadas por la LBRL, por lo que, en busca de una mayor eficiencia, sinergias y economías de escala, se crean las entidades supramunicipales como son las mancomunidades (1.013) y agrupaciones de municipios (80), manteniendo intactas las competencias atribuidas a ellas.

En lo que a las entidades Inframunicipales se refiere, no se deberían de obviar las labores de acercamiento, de proximidad de los servicios administrativos y de una mayor relación con la administración que fomentan una mayor participación y cohesión de la ciudadanía, en aquellos núcleos de población separados territorialmente del municipio al que pertenecen y que, teniendo características peculiares, se constituyan como tales. Las entidades inframunicipales, como son las entidades locales menores (3.728), están en tela de juicio (Arias Sampedro y González-Antón Álvarez, 2008), más aún con la controvertida reforma local (LRSAL) que limita su creación a que sea una opción más eficiente y, en todo caso, será una forma de organización desconcentrada, carente de personalidad jurídica, y no tendrán la categoría de las entidades locales. Aunque la LRSAL mantiene la personalidad jurídica de las entidades locales menores que existían antes de su entrada en vigor, impone una serie de restricciones y condiciones, como es la presentación de sus cuentas ante los organismos correspondientes del Estado y de la comunidad autónoma respectiva cuyo incumplimiento es causa de disolución.

Síntesis

Siendo el municipio, históricamente, una agrupación de vecinos que se reúnen para llevar a cabo las tareas vecinales o comunes con cierto orden, pasa a ser un sujeto jurídico con derechos y obligaciones, una entidad local. A partir de este momento comienzan las batallas de poder, políticas de centralización y descentralización. Aunque la UE cita que las entidades locales son, *“uno de los principales fundamentos de un régimen democrático”* o que la autonomía local *“representan una contribución esencial*

en la construcción de una Europa basada en los principios de democracia y descentralización del poder” lo cierto es que, en las últimas décadas, han sido prioritarias las políticas de centralización y de fusiones de entidades locales o, aunque se hayan mantenido las entidades locales, las políticas de restricción de competencias atribuidas a ellas.

Los municipios de baja población, suelen presentar problemas de financiación y de infraestructura para llevar a cabo alguno de los servicios que son de su competencia. Tales son los casos expuestos de Francia y España. Para dar una solución práctica, se habilitan entidades locales supramunicipales que surgen de la agrupación de municipios y la cesión parcial o completa de algún servicio. Al contrario, los municipios de alta población, intentan sufragar los problemas derivados de las grandes dimensiones, como son los relacionados con la participación y la cohesión ciudadana, por medio de entidades inframunicipales, a partir de la segregación de municipios, aunque estos últimos están cada vez más limitados.

Tabla 6: Comparativa de datos de la organización territorial de tres Estados miembros de la UE

	Francia	Reino Unido	España
Constitución única	✓	x	✓
Gobierno central	✓	x	✓
Nº de niveles	3	2	3
NUTS 1	9	12	7
NUTS 2	26	37	19
NUTS 3	100	139	59
LAU 1	3.785	380	x
LAU 2	36.680	10.310	8.116
Población en miles (2013)	65.633	63.896	46.704
Superficie en miles de Km²	544	244	506
Nº de municipios o último nivel (2013)	36.699	405	8.116
Supramunicipales: Mancomunidades o EPCI	✓		✓
Inframunicipales: Parroquias o Communities		✓	

Fuente: Elaboración propia

Por último señalar que la ineficiencia, o el no aprovechamiento de las sinergias y las economías de escala, atribuida a los municipios de población más baja, obedece en mayor medida a la dispersión territorial de la población de ese municipio que a otras cuestiones de gestión de los servicios. Por ello, se puede prever que una centralización de competencias o la privatización de los servicios, no necesariamente confluirán en una

mayor eficiencia, en cambio, podrá contribuir al incremento de la desertización de las zonas menos pobladas.

Introducción

Las entidades locales, cada vez reciben más demandas por parte de la ciudadanía, puesto que se trata de la administración más cercana o la institución con la que el habitante de un municipio tiene un contacto más directo. Uno de los problemas se suscita porque la administración local en numerosas ocasiones no tiene ni la competencia, ni la financiación y ni siquiera los recursos suficientes para poder satisfacer estas atenciones, y es alejado como un mero espectador en la gestión pública (FEMP, 2006).

Finalizada la segunda guerra mundial Alemania, Bélgica, Francia, Italia, Luxemburgo y los Países Bajos decidieron emprender el camino hacia lo que hoy en día es la Unión Europea (UE), entonces Comunidades Europeas. Desde aquellos orígenes, en la segunda mitad del siglo XX, hasta la actualidad se ha producido una evolución y un desarrollo de la situación socioeconómica, cultural y tecnológica.

Una vez satisfechas las necesidades más perentorias de la sociedad europea en la etapa de la posguerra, motivo principal de la creación de las Comunidades, el peso del sector primario fue perdiendo transcendencia en la economía europea. Tal fue así que se empezó a hablar además de aspectos cuantitativos de aspectos cualitativos de la producción, en concreto, en el ámbito de la agricultura. En 1968, el plan Mansholt (Memorándum sobre la reforma de la Política Agrícola Común) subrayó la necesidad de incentivar la reducción del número de agricultores y de la superficie cultivada. Adoptando como referente este documento, en 1972, surgieron las primeras directivas socioestructurales. Es en este momento en el que las políticas agrarias comenzaron a valorar la agricultura sostenible, compatible con la preservación del paisaje y del medioambiente, criterios que en la actualidad se mantienen en auge (Ibarloza Arrizabalaga y Malles Fernández, 2011).

En este periodo, junto con la reestructuración del sector primario, también fue necesario, actuar sobre el resto de los sectores, por lo que los gobiernos optaron por

participar activamente en sus economías. En la mayor parte de los Estados de Europa occidental fueron prosperando y arraigándose empresas estatales de energía, metalúrgicas, de telecomunicaciones y de transportes, que pretendían, además de incentivar la economía de los diferentes sectores, promover un estado del bienestar que abarcara distintos ámbitos. Con el ánimo de incidir en las economías de escala, el desarrollo de las grandes empresas centralizadas estuvo caracterizado por la especialización, la estabilidad y la nacionalización de la industria. La empresa pública y el servicio público fueron considerados modernizadores y estratégicos, elementos básicos e imprescindibles del desarrollo y la cohesión de los Estados miembros.

2.1 El concepto de Servicio Público y su evolución

No sería justo dejar de mencionar la labor de cohesión territorial y de crecimiento económico de los Estados miembros de la UE. Hace medio siglo, en la posguerra, ni los más optimistas imaginarían la situación en la que se encuentra en la actualidad la UE, ni el extenso catálogo de servicios públicos y privados disponibles, no únicamente en las áreas metropolitanas, sino también en áreas que presentan una mayor dispersión de la población como son las áreas rurales. Ello no es ninguna casualidad, sino fruto de la implementación de unas políticas de fomento de la accesibilidad de los servicios públicos y la cohesión territorial, objetivos que se perseguían para superar la exclusión y el aislamiento social. Estas políticas tuvieron tintes muy diversos. Así, en los países de Europa occidental, se puso en marcha un despliegue de servicios universales y la provisión estandarizada de infraestructuras que, en los municipios que presentaban una población más dispersa, fueron clave para su progreso. Por su parte, en los países de Europa oriental, los regímenes comunistas fomentaron, también en las áreas rurales, procesos de industrialización que facilitaron, en gran medida, el progreso y la expansión y el asentamiento de un extensa carta de servicios (Noguera Tur y Ferrandis Martínez, 2014).

Antes de continuar, es de recibo traer a colación el significado de algunos términos, ¿Qué es un servicio público? ¿A qué nos referimos cuando hablamos acerca de los servicios públicos? ¿A la titularidad de la entidad pública responsable o gestor del servicio? ¿A las prestaciones básicas o esenciales para la ciudadanía? ¿A la atribución al

servicio de una misión específica de interés público? ¿A los servicios que cumplen unas obligaciones específicas? ¿A los servicios gratuitos o subvencionados? ¿A los servicios dirigidos al público en general? Tanto el Libro Verde sobre los servicios de interés general (Comisión Europea, 2003), como el Libro Blanco (Comisión Europea, 2004) incorporan definiciones y terminología y definición de términos donde se pueden distinguir, el servicio de interés general, servicio de interés económico general, servicio público y servicio universal:

- ✓ Servicios de interés general (en adelante, SIG): se definen como servicios, comerciales (sometidos a la disciplina de mercado) o no, considerados de interés general por las autoridades públicas y sujetos por ello a obligaciones específicas, exigibles a los servicios considerados de interés general prestados por entidades públicas, por parte de los Estados miembros. El propósito de imponer las obligaciones específicas, es el de favorecer o permitir el cumplimiento de la misión de interés general. También se recoge que se debe respetar la diversidad de servicios y de situaciones, las diferencias entre los distintos servicios de interés general, así como las necesidades y preferencias de los consumidores y usuarios que se derivan de las diferentes situaciones económicas, sociales, geográficas o culturales. Dentro de los SIG se pueden clasificar otros tres:
 - Los servicios no económicos (no sometidos a la disciplina de mercado), como pueden ser el sistema de escolaridad obligatoria, la protección social, etcétera.
 - las funciones básicas del Estado, como la seguridad, la justicia, etcétera.
 - los Servicios de Interés Económico General (en adelante, SIEG): se definen como servicios comerciales que cumplen misiones de interés general, como el transporte, los servicios postales, la energía, las comunicaciones, etcétera.
- ✓ Servicio público: El libro blanco desecha este término por su ambigüedad. La noción de servicio público posee más de un significado: unas veces representa al organismo que presta el servicio y otras se refiere a la misión de interés general que se confía al organismo, además de ser utilizado para

describir servicios dirigidos al público en general. En lo que a este trabajo se refiere, son válidas las dos acepciones.

- ✓ Servicio universal: Este concepto establece el derecho de toda persona a acceder a determinados servicios considerados esenciales. Para garantizar que estos servicios se pongan a disposición de todos los consumidores, se impone a los proveedores de servicios la obligación de prestar servicios concretos en condiciones precisas, con una cobertura territorial completa y a un precio asequible.

Vistas las definiciones oficiales de la terminología interesa señalar el carácter dinámico de la carta de servicios disponibles en un determinado mercado, esta dependerá de la evolución tecnológica, económica y social y cambiará a lo largo de los años. Asimismo, la clasificación de los servicios de interés económico o los de interés no económico, así como los listados de servicios universales evolucionarán de la misma forma dinámica. Por ello, debido a que esta categorización no es estática en el tiempo, la CE suscribe que no sería ni posible ni deseable elaborar a priori una lista definitiva de todos los servicios de interés general (Comisión Europea, 2003).

A principios de los noventa comienza a extenderse en el ámbito de la UE, un proceso de privatización. Este proceso se enmarca, en un contexto de liberalización de servicios públicos y de ajuste de grandes programas de venta de acciones de empresas públicas. Con ello, se empiezan a prever las consecuencias sociales y como reacción, el Gobierno francés, con el ánimo de plasmar un acuerdo general sobre la ideología del servicio público presenta el Proyecto de Carta Europea de los Servicios Públicos (Comisión Europea, 1995). A continuación, en los años en los que las operaciones de privatización rondan los máximos, se presenta la Comunicación “Los servicios de interés general en Europa” (Comisión Europea, 1996). Un año más tarde, junto con la aprobación del PEC, en el Tratado de Ámsterdam, el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, actualmente TFUE, integra los SIEG y lo posiciona dentro de los valores comunes de la Unión, donde se enfatiza su relevancia en el proceso de cohesión social y territorial (Sánchez Caballero, 2003).

Con ello, a finales de los noventa, la UE marcó claramente sus líneas de actuación, tratando de encorsetar la administración pública y continuando con el

proceso de privatización de empresas y servicios públicos. Pero, en aras al mantenimiento del carácter público de los servicios prestados, se exigirá al sector privado la garantía del establecimiento, de la expansión territorial y de la accesibilidad de los servicios universales.

Una vez expuesto la evolución de los SIG en la UE y su marco conceptual, únicamente queda el debate competencial, donde por una parte, se encaran las políticas intervencionistas con las liberales, es decir, asegurar con medios públicos los SIG o dejar en manos de los mercados en qué grado satisfacer los SIG. Por otra parte, la UE sigue pretendiendo avanzar con las cinco libertades y con poner en el mercado interior la mayor cantidad de servicios posible, mientras los Estados miembros son más reticentes a la hora de ceder las competencias sobre las necesidades básicas para su ciudadanía (Segura Serrano, 2011). De hecho, las modificaciones incorporadas por el Tratado de Lisboa en la reglamentación sobre los SIEG, en vez de fortalecer la perspectiva europea de las competencias nacionales, la debilita. Tal y como relata en el dictamen de la asequibilidad de los SIEG (Diario Oficial UE, 2014), “no se otorgan competencias al Consejo y al Parlamento sobre los catorce valores comunes, de los que la asequibilidad forma parte. Su reglamentación es y sigue siendo una competencia nacional y excluye a otros”.

2.2 Los procesos de privatización y liberalización en la UE

Las críticas realizadas desde un punto de vista teórico a una administración pública tradicional y rígida proceden de la década de los 40. Ahora bien, la aplicación práctica del concepto de “*Gestión Pública*” (*Public Management*) en sustitución del concepto de “*administración pública*” se inicia en los Estados Unidos en los años 70. La caótica situación que atravesaba Estados Unidos debido al parón en su crecimiento, al coste económico de la guerra de Vietnam, a los costes de la carrera espacial y armamentística, a las consecuencias de la primera crisis del petróleo, al abandono del sistema acordado en Bretton Woods y a las fuertes devaluaciones del dólar, precisaba medidas correctoras y la “*Gestión Pública*” se presentó como un conjunto de técnicas de gestión con carácter apolítico y aplicable a todo tipo de organizaciones y caló muy profundamente.

2.2.1 La Nueva Gestión Pública

El debate abierto en torno a la Nueva Gestión Pública (NGP)⁷ (López, 2003), a la incorporación, en la administración pública, de instrumentos de gestión empresarial que responden a las exigencias del mercado, al trinomio economía, eficiencia y eficacia, puso a las entidades locales o a las distintas conceptualizaciones de ella, en el ojo del huracán (Aibar Guzmán, 2004). La idea básica era la de flexibilizar aquellas enormes, centralizadas y rígidas organizaciones burocráticas, bien desagregando la entidades en unidades más pequeñas o bien liberalizando y externalizando sus servicios. Su argumentación teórica se basa en las Teorías de la “*Public choice*” (Zafirovski, 2001), la de los Costes de Transacción (Williamson, 1975), la de la Agencia (Hood, 1991) y del Neo-taylorismo (Pollitt, 1993) y se recogen como los pilares de la nueva gestión pública (García Sánchez, 2007). Tratan temas como la burocracia administrativa, las situaciones de monopolio, las descentralizaciones, las privatizaciones, la transparencia, el control, la rendición de cuentas, la responsabilidad o la participación ciudadana.

La implantación de estas reformas o de estos nuevos modelos de gestión en la UE, comenzó en la década de los ochenta y se ha realizado de una forma gradual, aunque en algunos supuestos ha habido procesos más radicales como en el caso del RU. No son modelos estancos que diferencien y definan clara y tácitamente sus estructuras o características.

Por una parte, una vez realizadas las citadas desagregaciones, se planteaban toda una batería de recursos de gestión empresarial como son: los indicadores cuantitativos, la tasa de rentabilidad, la obtención de resultados, presupuestos basados en resultados, los costes, las inversiones, la externalización (*outsourcing*) o liberalización de servicios, la orientación al cliente, los sistemas de remuneración, los incentivos salariales o la eficiencia, en los que fueron pioneros Reino Unido, Estados Unidos, Dinamarca, Finlandia, Argentina, Brasil, Singapur o Japón.

Por otra parte, además de la dificultad que supone traducir a cifras financieras

⁷ Entendido como un concepto diferente al tradicional pero no necesariamente al concepto de más novedoso o actual ya que en algunos casos se retoman ideas desde los orígenes del sector público (Hood, 1995)

los objetivos y actividades multifuncionales que se rigen por un carácter más social en las entidades públicas, se puede encontrar una visión más conceptual de la “*administración pública*” en el sentido de no tener que estar supeditada a las exigencias del mercado. En este sentido, se ve la necesidad de incrementar o incorporar a los distintos indicadores de gestión, más enfocados a la obtención de resultados empresariales, otros indicadores de gestión que sirvan como instrumento de comparación, evaluación y control entre los objetivos preestablecidos por las entidades locales y los resultados parciales obtenidos que permitan detectar y corregir las posibles desviaciones en relación con objetivos y actividades que no están tan directamente relacionadas con las exigencias del mercado.

Cabe señalar que en las reformas de la administración pública y en los procesos de modernización llevados a cabo por esta doctrina, en muchos países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (*OECD*), el desarrollo de los sistemas de información gubernamentales son considerados como un factor clave de éxito. La transparencia, el control y la rendición de cuentas, temas tratados en la NGP, exigen una información financiera comprensible, comparable, oportuna, fiable, completa y accesible para el conjunto de la ciudadanía (Navarro Galera y Rodríguez Bolívar, 2011).

De todo ello se resume, concluye, una mejora significativa en la gestión de las administraciones públicas, de los sistemas de control interno y satisfacción de las necesidades de los ciudadanos (García Sánchez, 2007). A su vez, estas mejoras no se traducen en una mayor presión fiscal, ni en la atribución de un mayor número de competencias o un mayor número de servicios, sino todo lo contrario, se reflejan en la contención o reducción del gasto público.

Pero al igual que sucede en todo proceso de mejora continua, la NGP también tuvo su resaca, desde mediados de los noventa se le acusa de una excesiva mercantilización, descentralización, difuso control vertical e inexistencia de coordinación horizontal y se reclama volver al concepto de lo público, al denominado *Post-New Public Management* que contiene, entre las características de la cooperación de las entidades públicas, la re-centralización (Pérez López, Ortiz, Zafra Gómez y Alcaide Muñoz, 2011). Las críticas más extendidas eran: por una parte, la

mercantilización de las necesidades sociales y, por otra, la falta de cooperación y coordinación de las entidades, siendo éste uno de los pilares de la NGP, en los que se basan las teorías de *Public Choice* y Costes de Transacción.

2.2.2 Los procesos de privatización y liberalización de servicios

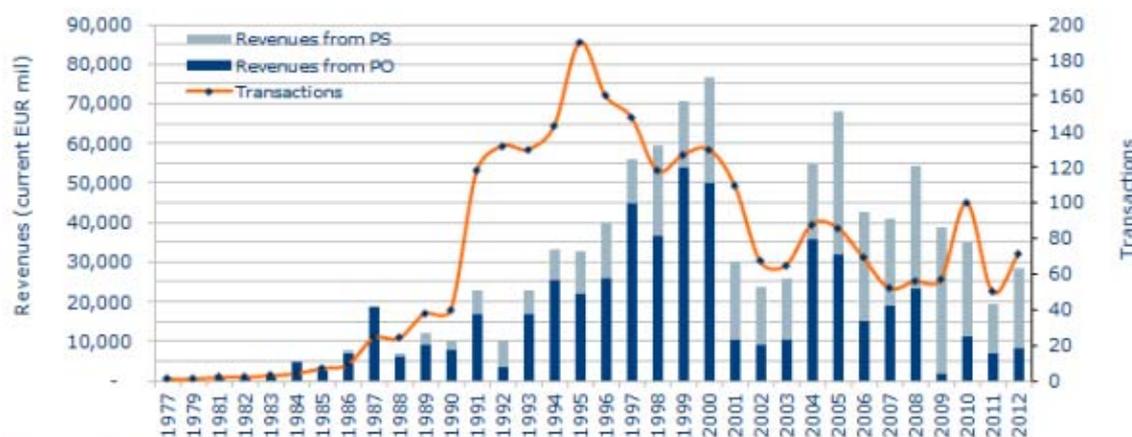
En este periodo de crisis, en el que la capacidad de actuación de la administración pública está supeditada a la gestión privada de los recursos públicos y cada vez se están dando mayores desequilibrios entre los países de la UE como dentro de cada uno de ellos, se acentúa la relevancia que están adquiriendo los recursos privados. Los Estados miembros de la UE pretenden facilitar la inversión privada que no está exenta de riesgos, puesto que puede favorecer los objetivos de las iniciativas de fomento o perjudicarlos. Incluso, podría llegar a devaluar el marco normativo a unos niveles inferiores en su cumplimiento, en el ámbito fiscal, medioambiental, laboral, social o de la transparencia.

En la UE, a finales de los años 70, con el objetivo de incrementar la eficiencia y, también, la tesorería de las arcas públicas, comenzaron los procesos de privatización de empresas públicas y la liberalización de servicios que históricamente habían sido prestados por la administración pública. Todo ello tras la crisis del petróleo coincidiendo con las ideas de la NGP. En un par de décadas, la euforia privatizadora alcanzó unos niveles muy altos y fue aceptada por los gobiernos como el remedio global contra la epidemia creada por las empresas públicas, a saber, incompetencia, ineficiencia, ineficacia y despilfarro (Clifton, Comín Comín y Díaz Fuentes, 2003).

Como se puede observar en el siguiente gráfico de *Privatization Barometer*, publicado por (Megginson, 2013), se detallan los ingresos totales (en millones de € actuales) recaudados por las arcas públicas por la venta privada y la oferta pública (*Private Sale: PS and Public Offer: PO*) así como el número de operaciones (*Transactions*) realizadas en el proceso de privatización de la UE25 (excepto Bulgaria y Rumania que se incorporaron en 2007 y Croacia incorporado en 2013), desde sus inicios en 1977 hasta el 2012. En los primeros años, entre 1977 y 1992, el Reino Unido, en armonía con las políticas de los EEUU, representa casi el 75% de los ingresos por la privatización en la Unión Europea y es a partir de 1993 cuando realmente se extiende al

resto de los Estados miembros de la UE. El proceso alcanza el máximo de operaciones realizadas a mediados de la década de 90, aunque, como se puede observar, no coincide con los ingresos máximos obtenidos, que se dan en 1998-2000, coincidiendo con la era de la burbuja tecnológica, donde predominaron los grandes privatizadores Italia, Francia, Reino Unido, España y Portugal.

Gráfico 1: Privatización en la UE25 (1977-2012)



Source: Privatization Barometer

Los estudios de regresión realizados, sobre la eficiencia de las empresas y los servicios privatizados en el Reino Unido, demostraron que realmente resultaban más eficientes pero también añadieron que había otros factores tan importantes como la privatización que eran la competencia y, en su ausencia, una regulación efectiva (Martin y Parker, 2003). Asimismo, es de señalar que estos procesos de privatización repercuten directa y negativamente en la capacidad de intervención directa de los Estados miembros en la ordenación de la economía (Megginson y Netter, 2001).

En cualquier proceso de selección y, en concreto, en la atracción del capital privado, para que el capital privado se invierta en un país y no en otro, éste le debe proporcionar algún factor diferenciador o mejores condiciones que el resto de los países, mejores infraestructuras y/o servicios, más derechos, mayor rentabilidad, menos costes o menos deberes. Después del proceso de privatización y la continua necesidad de agradar al capital privado, el sector privado se está acomodando, cada vez más, en los servicios básicos relacionados tradicionalmente con los derechos fundamentales de la ciudadanía europea, relacionados con la vida cotidiana y regulada por el TFUE. De este modo, están presentes en sectores relacionadas con cuestiones medioambientales, con la salud pública, el sector energético, los sistemas de pensiones, la educación, el transporte

de personas o el abastecimiento de agua potable y saneamiento de las aguas residuales.

Todo ello desemboca en la necesidad de vincular de un modo coherente y, a su vez, realista las libertades europeas, los derechos fundamentales, las normativas estatales y europeas, los desequilibrios sociales y medioambientales y la actividad derivada de la inversión privada. Surge aquí la necesidad de acudir al concepto de desarrollo sostenible, entendiendo por tal “el desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades” (Brundtland, 1987).

2.3 La gestión, privatización y liberalización de los servicios públicos en el Estado español

El Estado español al igual que el resto de Estados miembros, dispone de un gran margen de maniobra para definir los SIG. En ausencia de armonización comunitaria, serán las autoridades públicas de los Estados miembros, ya sea a nivel nacional, regional o local, quienes definan y regulen las prestaciones de los SIG en función de sus particulares características socioeconómicas, tecnológicas y de la cultura de intervención pública (Rodríguez Míguez, 2008).

Otra cuestión es la relativa a la articulación de mecanismos de financiación extraordinarios o la asignación de privilegios que garanticen la correcta prestación de los SIG. En los casos en los que: a) los Estados miembros soliciten una serie de paquetes de ayudas a la UE para garantizar la financiación de los SIG, o b) que un SIG reciba ayudas o privilegios por parte de las autoridades públicas de un Estado miembro, el hecho de que hayan sido determinados como SIG por uno de los Estados miembros no es garantía suficiente. La UE analizará y controlará el servicio catalogado como de interés general en su entorno y se valorará en su justa medida la adjudicación, o no, del paquete de ayudas, e inspeccionará la correcta asignación de ayudas o privilegios establecidos por las autoridades competentes del Estado miembro, ya que podrían estar quebrantando el principio comunitario de libre competencia (González-Orús, 2005).

2.3.1 La Gestión de los Servicios Públicos

Las reformas o procesos de modernización de la NGP se toparon con la etapa de la transición en el Estado español por lo que, este proceso de modernización de la gestión pública, comenzó hacia 1985, unos años más tarde que en otros Estados miembros. Con la ventaja de poder analizar la experiencia de los Estados pioneros que lo habían implantado, la organización territorial mejoró de manera notable, desde la perspectiva de la NGP, los aspectos organizativos y funcionales de la descentralización y desconcentración del sector público. Aún así, la reforma efectuada sobre la gestión pública, al igual que la de Francia, ha sido una reforma trivial, situada al otro extremo de las reformas más radicales como las del Reino Unido o Austria, donde hay una escasa diferencia entre la gestión pública y la privada. Se introducen pequeños e insignificantes cambios y modificaciones en la autogestión, en la estabilidad de la función pública o en la promoción basada en meritos. Se podría afirmar que han sido un conjunto de acciones aisladas en vez de un paquete de reformas dirigidas a la implantación de un nuevo modelo de gestión. Además, la gestión en la administración pública mantuvo y sigue manteniendo una destacada cultura burocrática. Sin que se pueda vislumbrar ningún compromiso de los gestores con los resultados o la remuneración por objetivos (Brusca Alijarde y Montesinos Julve, 2006).

En la estructura de la administración pública del Estado español en general y en las administraciones locales en particular, los aspectos políticos y burocráticos han tenido un excesivo peso (Albi Ibáñez, González-Páramo Martínez-Murillo y Casanovas, 2000). La perspectiva cortoplacista del político en las decisiones administrativas, la dilución de las responsabilidades políticas en la gestión administrativa y los procedimientos administrativos en defensa de un determinado sistema de garantías jurídicas y del principio de jerarquía, forjan que la gestión se dirija hacia el control y la justificación de la legalidad en los órganos de la administración de los que depende en vez de orientarse a la funcionalidad, calidad, eficiencia y, en definitiva, a la ciudadanía (Campo Villares y Ferreiro Seoane, 2012).

Por lo tanto, como desde el punto de vista de la NGP los aspectos organizativos y funcionales estaban correctamente diseñados y desde la óptica ejecutiva predominaban más los aspectos formales que los de gestión o coordinación, las medidas adoptadas o acciones realizadas estuvieron orientadas básicamente a la privatización y

la gestión privada o indirecta de servicios públicos, entre los que se encuentran la colaboración público-privada (*PPP*, por sus siglas en inglés *Public-Private Partnership*) y la externalización (*outsourcing*).

Aunque cada vez eran más notorias las carencias de la gestión pública en el Estado español, inmersos en la burbuja, en una etapa de bonanza, aguantó hasta que, en el 2008, irrumpe la crisis y con él se posicionan con más fuerza las últimas disyuntivas o tendencias de centralización, como la *Post-New Public Management*, y reducción del número de entidades públicas. Tal y como se ha mencionado con anterioridad, esta tendencia va encaminada a que, en un plazo medio, el mapa municipal se sitúe por debajo del histórico número mínimo de entidades locales existentes y no tanto a fomentar un cambio de la burocratización, de la ejecución de las actividades y servicios, a la gestión.

2.3.2 El proceso de privatización

El proceso de privatización, salvo en el Reino Unido, ha sido similar en el resto de los Estados miembros de la UE. Comenzó en una segunda fase de la privatización en la UE, después de que lo hiciera el Reino Unido, a partir de la segunda mitad de la década de los 80 y, sobre todo, a finales de los 90, caracterizado por las grandes privatizaciones. En el estado español, los sectores liberalizados y asociados a la prestación de SIG fueron el sector de telecomunicaciones, servicios postales, transporte y energía (González-Varas Ibáñez, 2001). Vamos a realizar un pequeño recorrido por los dos primeros para visualizar, aunque de modo somero, las grandes diferencias que puede haber entre los distintos sectores.

En el sector de las telecomunicaciones debido a que el Estado no podía financiar una red telefónica, no porque desconociera la relevancia social del servicio, la sociedad privada controlada por capital norteamericano: Compañía Telefónica Nacional de España, tuvo el derecho exclusivo de la prestación del servicio telefónico, un servicio público monopolizado (1924-1998). Esta situación facilitó a las autoridades comunitarias el proceso de su liberalización completa entre 1987, Ley 31/1987 de ordenación de la Telecomunicaciones, y 1998, Ley 11/1998 General de Telecomunicaciones.

Esta intervención liberalizadora de la Comisión Europea modificó el tradicional equilibrio entre libre competencia e intervención pública. De una situación de intervención pública directa, mediante contratos concesionales con el monopolista, se pasa a un nuevo modelo de intervención pública basado en la imposición de obligaciones “cargas de servicio público” a los operadores privados. Este cambio, conlleva una serie de tareas de delimitación, definición y concreción, en los que se deberá: a) definir con mucha claridad el contenido del interés general, identificar los objetivos concretos que debe satisfacer el servicio, b) especificar escrupulosamente las obligaciones y establecer los niveles de calidad mínimos exigidos, la extensión mínima del servicio o el precio final, y c) detallar la forma de financiación de estas obligaciones. Las autoridades comunitarias, siguen reforzando la base jurídica que permita la intervención pública en los sectores de interés general, sin renunciar al objetivo de alcanzar un mercado europeo único y competitivo (Montero Pascual, 2004).

El sector postal partía de una situación de monopolio de los servicios postales y sin personalidad jurídica propia, con un futuro incierto, donde las amenazas eran palpables. Por una parte, las nuevas tecnologías de la telecomunicación (primero el fax y después el correo electrónico), por la otra parte, la expansión de la telefonía fija y la invasión de la telefonía móvil. Por ello, el proceso de liberalización de este sector ha sido suave y escalonado (Pateiro Rodríguez, 2003). Aunque en otros Estados miembros ya se habían dado los primeros pasos, en el Estado español empezó con la Decisión 90/456/CEE⁸ relativa a la prestación en España de servicios de correo rápido internacional, en 1991, Correos y Telégrafos adoptó la forma de Organismo Autónomo de carácter comercial. Posteriormente⁹, en 1998, Correos y Telégrafos pasó a ser una Entidad Pública Empresarial y en el año 2001¹⁰, coge la forma de Sociedad Anónima Estatal. Su capital social está en manos del Estado y hará falta una norma con rango de ley para llevar a cabo su privatización. Ahora bien, entre otras y aludiendo a las

⁸ de 1 de agosto de 1990

⁹ son aprobadas: la Directiva de 1997/67/CE que regula el sector postal europeo, la Ley 6/1997 de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado y la Ley 24/1998, del Servicio Postal Universal y Liberalización de los Servicios Postales

¹⁰ por medio de la Ley 14/2000 de Medidas fiscales, administrativas y del orden social

acciones aisladas citadas anteriormente, una de las características excepcionales de esta Sociedad Anónima es que la mayoría de sus trabajadores, que lo son desde que era una Entidad Pública Empresarial, son funcionarios del Estado (Villagrasa Rozas, 2003).

Tanto el Estado español como los países del sur de Europa, con la intención de optimizar su posición de mercado y sufrir menos las consecuencias de la liberalización, han seguido una política proteccionista del sector postal. Esta estrategia del proceso de privatización aplaca la competencia pero no puede impedir la expansión de otras redes postales públicas y privadas por sus territorios, como el alemán Deutsche Post World Net (DPWN), el francés La Poste, el holandés a través de TNT España y de Spring Global Mail, el Reino Unido, también con Spring Global Mail, con Kiala y con General Logistic System (GLS), el portugués, CTT Correios, con Tourline Express, el suizo Swiss Post y los operadores privados internacionales como FedEx, UPS, Geodis o Hermes (Aguilar Pérez, 2008).

Aún así, el grado de monopolio público es aún considerable, por una parte, el sector postal no ha sabido adecuarse y ajustarse a las fluctuaciones de la demanda que han ocasionado las innovaciones tecnológicas, sobre todo en el sector de las telecomunicaciones, y ello ha repercutido en los resultados económicos y retrasado la modernización y adaptación a la nueva realidad, y por la otra parte, las políticas proteccionistas han influenciado significativamente en la regulación del funcionamiento de los proveedores, por ejemplo, reservando parte del negocio postal, un conjunto de servicios considerados servicios postales universales, a un proveedor en exclusiva (Pateiro Rodríguez y Prado Domínguez, 2010).

2.3.3 La gestión público-privada o indirecta de servicios públicos

Una opción más a la privatización como el que se ha desplegado en el modelo de privatización total de la gestión de los servicios públicos del Reino Unido, es la colaboración público-privada, que aunque tiene unos orígenes más remotos, se puede decir que, volvió a resurgir en el Reino Unido a principios de los noventa, como una vía intermedia a la bipolaridad, o pública o privada en régimen de competencia, en la prestación de servicios públicos.

La colaboración público-privada surge en respuesta a obtener el equilibrio entre

las bondades del sector privado, como el coste, la calidad y el precio, y la garantía de un servicio universal del sector público. Con este equilibrio se obtienen una serie de potenciales ventajas (Grimsey y Lewis, 2007):

- fiscales, relacionadas con la disminución de los indicadores de deuda pública ya que la deuda y, con él, la asignación del riesgo es trasladada al sector privado;
- económicas, relacionadas con la agilidad, rapidez, modernización, fiabilidad y eficacia de producción, así como un mayor acceso a capitales;
- tecnológicas, relacionadas con la transferencia de tecnología, la formación de los empleados y mayores índices de innovación;
- sociales, la eficiencia del servicio satisface mejor y más equitativamente las demandas de la población, y;
- políticas, las entidades públicas se aprovechan de las ventajas del sector privado sin renunciar a mantener activamente su competencia.

Las primeras, las ventajas económicas y fiscales están directamente relacionadas con la privatización de los servicios y son defendidas por el *Value-for-money (VFM)*, la relación calidad-precio-impacto, es elevado cuando existe un equilibrio óptimo entre el bajo consumo de recursos (*input*), la alta productividad (*output*) y el impacto satisfactorio (*outcomes*) (Erkizia Olaizola, 2014), mientras que las últimas, las ventajas sociales y las políticas, están relacionadas con la misión perseguida. Este equilibrio, ofrece una provisión de servicios públicos más estable, más eficaz, menos costosos y de mejor calidad para sus ciudadanos.

Dentro de esta colaboración público-privada, podríamos matizar infinidad de situaciones y numerosos grados de colaboración. Además, habrá que definir el modo de gestión, directa o indirecta, llevado a cabo en la prestación del servicio. Entre los criterios para determinarlos se encuentran, por un lado, la óptica de analizar si, entre la entidad pública titular del servicio y los usuarios del mismo, se encuentra una o varias entidades privadas que prestan el servicio, y si lo hubiera analizar quién y en qué grado asume el riesgo de ese servicio. Habrá que considerar la óptica del Derecho que se

aplique preferentemente, es decir, si la entidad pública responsable, así como el servicio prestado, está sometido al Derecho público, administrativo, o el Derecho privado, mercantil, diferenciando las expresiones de “entidad pública” y “entidad de Derecho público” (Buendía Carrillo, 1996).

Aunque hay autores que consideran el *outsourcing* dentro de una concepción más amplia de las *public-private partnerships (PPP)*, teniendo en cuenta las características extracontractuales de ambas, se podrían fijar como los extremos. El *outsourcing* suele estar más caracterizado por una relación contractual específica a corto plazo, donde suelen destacar la desconfianza y el recelo propios de cliente y agente que buscan maximizar su utilidad. En cambio, las *public-private partnerships* suelen estar construidas en la confianza, establecen términos de igualdad entre las partes contratantes durante largos plazos de más de una década, centrándose en la cooperación y no en la competición (Fuertes Fernández, 2007).

En el Estado español, la fórmula de colaboración comenzó siendo utilizada por el Estado central, en la década de los noventa. En esta década, el 96% de los proyectos PPP que se realizaron fueron proyectos de infraestructuras de transporte, principalmente carreteras. Posteriormente, una vez de que las CCAA se dan cuenta de, sobre todo, las ventajas de financiación, comienzan a trabajar con la fórmula de las PPP y a adjudicar proyectos PPP fuera del sector de infraestructuras de transporte, aunque éste se mantuvo estable, y se produce un rápido crecimiento en la primera mitad de la primera década del nuevo siglo. El sector que más destacó fue el de sanidad, seguido por proyectos de sectores relacionados con edificios públicos y tratamientos de aguas y residuos (Allard y Trabant, 2006). Más tarde se sumaron otros sectores que ya contaban con una trayectoria en la UE como son la educación, las tecnologías de la información, los ferrocarriles, los aeropuertos, la navegación aérea, las prisiones y el ocio.

Debido a la envergadura de muchos de estos proyectos, se podría decir que cada fórmula contractual se convierte en un modelo. Aún así, entre las más significativas se encuentran: el modelo clásico, regulado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, el “Contrato de concesión de obra pública”, donde el concesionario se compromete a acometer la construcción y financiación de la infraestructura, a cambio

del derecho a su explotación; además, también contempla el “Contrato de colaboración entre el sector público y el sector privado”, que con el ánimo de recoger la esencia del PPP en la normativa, en el artículo 134, incorpora la justificación de obtención de mayor valor por precio, el *Value for Money (VFM)*; por su parte, el Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera (*IFRIC*, por sus siglas en inglés) clasifica como “Acuerdos de concesión de servicios”, aquellos en los que se regulan tanto los servicios prestados como cualquier derecho residual significativo de la infraestructura; la denominación de “Asociación público-privada” (*public-private partnerships, PPP*), en principio, va más allá de la relación concedente-concesionario típica del modelo concesional español; el Reino Unido utiliza desde sus inicios el modelo de “*Private Finance Initiative*” (*PFI*), similar al contrato de concesión de obra pública pero caracterizada por establecer unos estándares de calidad y servicio y ejecutar las previamente establecidas penalizaciones por incumplimiento en función de la gravedad y tiempo, siendo el único Estado con verdadera experiencia en *PPP* de infraestructura social (Díaz Pérez, 2011).

Asimismo, es de señalar la dificultad, que no imposibilidad, de controlar y auditar muchos de los aspectos relacionados con la prestación de los servicios públicos, al respecto, el RU puede ser un modelo a seguir, sobre todo en el control y seguimiento de los aspectos cualitativos: los estándares de calidad y servicio. De hecho, al final de la década de la proliferación de estos modos de gestión, con el objeto de que la ciudadanía conozca los servicios que prestan las organizaciones públicas y la calidad que tienen derecho a percibir, el Ministerio de Administraciones Públicas aprueba el Real Decreto 1259/1999, de 16 de julio, por el que se regulan las cartas de servicios y los premios a la calidad en la Administración General del Estado¹¹.

Para terminar con este apartado y pincelar una crítica a todas estas citadas bondades privadas cada vez más asentadas en el ámbito sanitario, se trae a colación, a modo de ejemplo, lo acaecido con el servicio de alimentación en el complejo Hospitalario de Navarra. Siendo un ejemplo mediático y quizá extremo, la cercanía de la situación facilita hacerse cargo de la circunstancias que rodearon la externalización

¹¹ Actualmente derogado por el Real Decreto 951/2005, de 29 de julio, por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.

del servicio, el enorme deterioro de la calidad de los productos y el servicio. Se quebrantaron todos los protocolos de calidad y fue tan evidente que provocó un altísimo número de quejas interpuestas por los pacientes, más de dos mil en un año y medio, motivadas por: la mala calidad de alimentación (1.374); errores en dieta (205); temperatura de la alimentación (98); horario inapropiado (62); alimentación insuficiente (35) y múltiples quejas del servicio (548). Al parecer no siendo suficiente este hecho palpable, la Cámara de Comptos de Navarra tuvo que intervenir y demostrar, mediante las estimaciones realizadas en el informe emitido en junio 2014, que era cierto que se produjo un ahorro, provocado por la unificación y el cambio de sistema de producción pero no por la externalización de la gestión, y que esta cifra hubiera sido mayor si el servicio se hubiera seguido prestando con medios propios. También es significativo, tal y como se formula en el informe, que en situaciones optimas o proporcionales, la externalización sería económicamente más rentable debido básicamente a las diferencias en las condiciones laborales del empleado público y las que considera el convenio de hostelería (Moreno Orduña, Gil, Marticorena y Martinikorena, 2014).

Síntesis

Después de la segunda guerra mundial, los gobiernos de los Estados de Europa participaron activamente para superar la caótica situación de hambre y pobreza en la que se encontraban. Algunas de las herramientas clave fueron las empresas estatales que se afincaron en sectores estratégicos y los servicios públicos o universales que fueron fundamentales en la cohesión social y territorial. La administración pública impulsó el desarrollo económico y la modernización sin olvidarse de aquellos entornos más desfavorecidos y gozaba de muy buena consideración.

Durante las décadas de prosperidad, se fue haciendo cada vez más grande y pecó, no supo adecuarse a la nueva situación. Las críticas adecuadamente fundamentadas sobre la incompetencia, ineficacia, ineficiencia, despilfarro y rigidez de las organizaciones burocráticas junto a la necesidad de financiación de los gobiernos a consecuencia de la crisis del petróleo, provocó la privatización de las empresas públicas y la liberalización de los servicios prestados por las entidades públicas, buscando las ventajas fiscales, económicas y tecnológicas, más flexibles, de la gestión privada. Con

ello, se redujo de forma muy considerable la capacidad económica y de intervención de la administración pública.

En la etapa de la transición del Estado español el proceso del sector público tuvo un buen comienzo, con una descentralización y desconcentración bien estructurada y recogida en la Constitución. Ahora bien, la gestión pública, salvo aisladas acciones, no quiso darse cuenta y siguió justificando en qué utilizaba sus recursos, siguió manteniendo una cultura burocrática en la gestión, sin tener en cuenta para qué se utilizaban estos recursos.

Ante la crisis iniciada en el 2008 y desprendido de la capacidad económica para poder intervenir de un modo activo y directo en el mercado, la administración pública no ha podido más que aguantar el chaparrón distribuyendo a la ciudadanía la reducción de sus recursos.

Por último, subrayar que las ventajas de la gestión en colaboración público-privada o indirecta no deberían de eximir incumplimientos de características más cualitativas.

Capítulo 3. **LAS COMPETENCIAS Y LA FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES LOCALES DEL ESTADO ESPAÑOL Y LA REPERCUSIÓN DE LA PERTENENCIA A LA UNIÓN EUROPEA**

Introducción

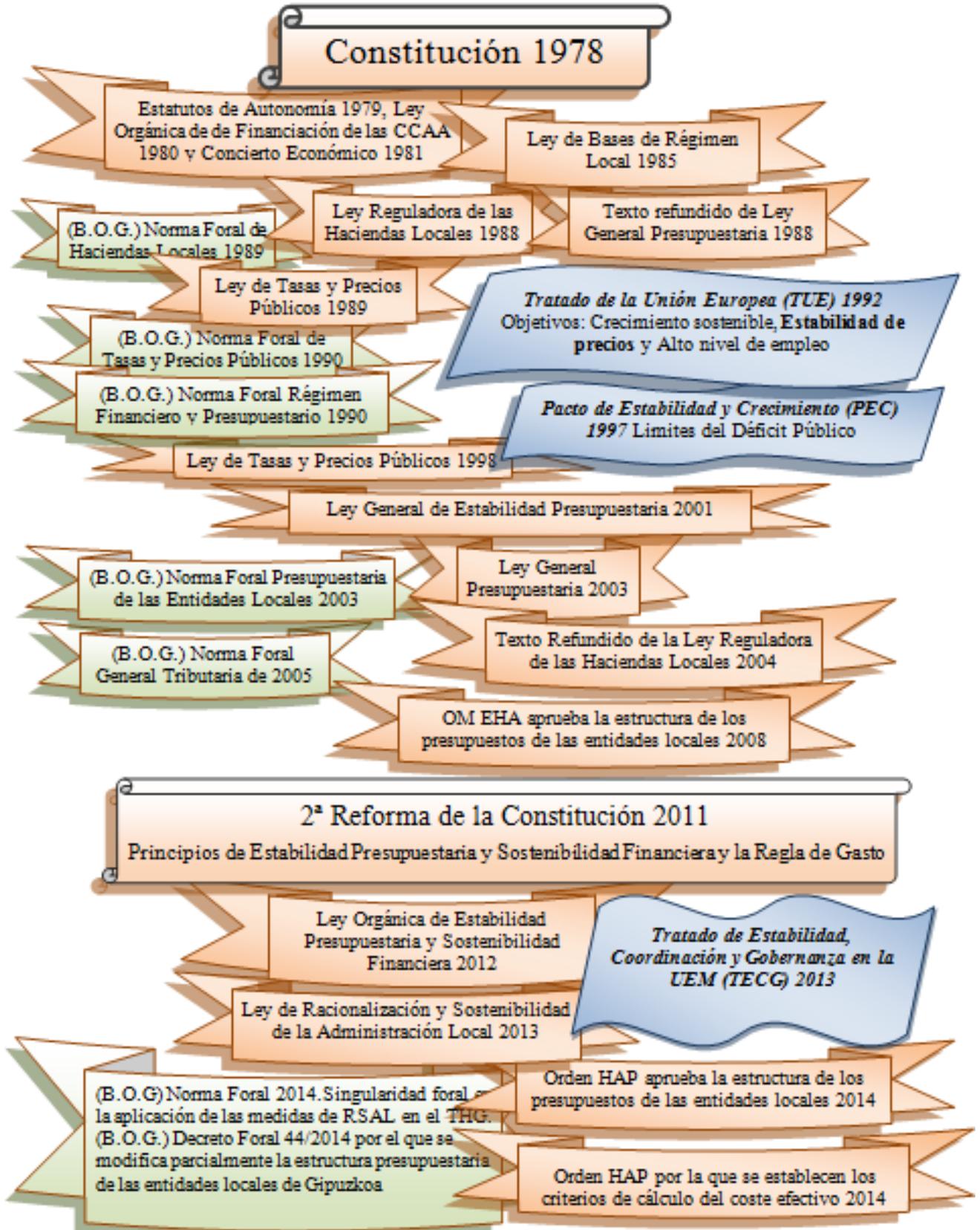
El territorio del Estado español se compone de 8.117 municipios¹² que gozan de cierta autonomía para la gestión de los servicios que ofrecen. Debido a la heterogeneidad de las entidades locales y la importancia que, para el cálculo de los costes de los servicios municipales, tiene la definición de las actividades llevadas a cabo para prestar estos servicios es imprescindible realizar un estudio de la regulación de la administración local desde una óptica estatal, autonómica y local.

La Constitución diseñó una organización territorial del Estado, esta organización territorial se ha ido desarrollando y se va a analizar cómo ha repercutido directamente en la normativa aplicable a la administración pública la posterior pertenencia a la UE, teniendo que realizar las modificaciones necesarias para adaptarse a las exigencias establecidas en la comunidad.

Aunque cabe señalar que este último quinquenio ha sido de múltiples y profundas modificaciones normativas con respecto a las entidades locales. Para una mejor visualización del proceso de regulación de los aspectos que afectan al desarrollo de los servicios públicos ofertados por las entidades locales, se presenta un despliegue cronológico, dejando para el final la normativa foral que en todo caso no podrá contradecir lo establecido en las leyes estatales, y cuyo esquema se muestra a continuación.

¹² Instituto Nacional de Estadística (INE) Relación de municipios a 01-01-2014.

Esquema 1: Despliegue cronológico de la normativa relacionada con las EE LL



Fuente: Elaboración propia

3.1 Los aspectos competenciales de las entidades locales

La coyuntura económica de la crisis ha favorecido un posicionamiento precipitado de la noción de estabilidad, propiciando la adopción de unos compromisos económicos y reformas restrictivas orientadas hacia unas políticas de austeridad directamente relacionadas con las entidades locales, sus competencias y financiación así como con los servicios públicos locales. Así, la LBRL en su artículo 1 establece que “Los Municipios son entidades básicas de la organización territorial del Estado y cauces inmediatos de participación ciudadana en los asuntos públicos, que institucionalizan y gestionan con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades”.

3.1.1 Fundamento constitucional

Con la aprobación de la Constitución Española (27 de diciembre de 1978) se sentaron las bases de la nueva estructura de la administración local. Sin embargo, es de recibo traer a colación que la existencia del municipio es previa a la propia Constitución. Ciertamente, el municipio ha sido un entorno de excelencia en la convivencia civil que adquirió capacidad jurídica y se fraguó en un régimen jurídico específico, convirtiéndose en una organización jurídica peculiar del núcleo urbano mucho antes de la aprobación de la Constitución. Pero, como ya se ha señalado, esta estructura jurídica debía adaptarse a las nuevas previsiones constitucionales, ya que la Constitución y posteriormente los Estatutos de Autonomía, confieren las competencias vinculadas a la administración local a las CCAA.

Así, la Constitución entra sobre la cuestión de la estructura de Estado incrementando sus centros de decisión, es decir, aumentando el número de las corporaciones locales e incorporando la autonomía local como un principio rector de la regulación de cada Entidad. El régimen local se puede definir como la norma institucional de los entes locales. Para que estos centros de decisión no colisionen con los intereses de otras instancias o entes superiores la Constitución se remite a la determinación de los intereses respectivos. Aunque estos intereses respectivos no son desarrollados, sí se determinan tanto las materias que las CCAA pueden asumir para ellas (artículo 148.1) como las del Estado (artículo 149.1) que serán necesarios tener en cuenta para el buen funcionamiento de las instituciones locales y para delimitar en cada

una de ellas su campo de acción.

Es obvio que se pueden dar situaciones en las que la distribución competencial no esté clara o suficientemente definidas las competencias asumibles por las CCAA o exclusivas del Estado y será necesaria una lectura más profunda y llegar a acuerdos entre las partes implicadas, de una manera dinámica, intentando evitar que las distintas administraciones públicas se fosilicen en compartimentos estancos. Ahora bien, no cabe duda de que los conflictos competenciales se producirán y el Tribunal Constitucional deberá dar solución a los mismos.

La normativa aprobada en la sede estatal, por su parte, será la encargada de detallar el diseño básico de las entidades locales como si de las piezas de un puzle se tratara. De este modo, como se puede apreciar, la organización del Estado se plasma desde una perspectiva territorial y no desde una perspectiva sectorial. Ello implica que en cada una de las unidades de decisión se verán involucrados todos aquellos sectores que estén relacionados con la actividad de la administración local.

Por todo ello, en la elaboración de las Bases del Régimen Local se evidencia la influencia y acción conjunta de: la Constitución, los Estatutos de Autonomía, la Ley General y la Ley Territorial. Aun así, esta acción conjunta no obvia las disputas que surgen por intereses contrapuestos entre distintos centros de decisión. De hecho, atendiendo al ámbito competencial, será muy difícil hallar materias o competencias de primer o segundo nivel, en las que no estén en juego los intereses de las entidades locales, aunque también es cierta la dificultad de encontrar materias de envergadura en las que unas entidades locales tengan un interés exclusivo o que no lleguen a afectar o influenciar al entorno más próximo.

3.1.2 Ley reguladora de las Bases de Régimen Local.

La adaptación de las corporaciones locales a este nuevo estadio, establecido con la Constitución del 78, se realizó y se registró, el 2 de abril de 1985, mediante la LBRL. Siendo la base, hoy en día¹³, de las organizaciones básicas de las entidades locales así

¹³ Aunque cabe señalar, por su importancia, como se hará en capítulos posteriores, algunas profundas modificaciones que le han sido impuestas por medio de la Ley de

como de las relaciones con las Administraciones del Estado y de las CCAA.

En este sentido vamos a citar algunos de los artículos de esta ley que son relevantes para una mejor comprensión de este trabajo de investigación. Así, dentro de las disposiciones generales, después de definir en el artículo 1 que los Municipios son entidades básicas de la organización territorial del Estado, en el artículo 3, establece que son entidades locales territoriales el Municipio y la Provincia, y que además gozan de esta condición: Las comarcas u otras Entidades que agrupen varios Municipios, instituidas por las CCAA, de conformidad con esta Ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía; las Áreas metropolitanas y las Mancomunidades de Municipios¹⁴.

El Municipio, la entidad local básica, está compuesto o delimitado por tres elementos:

- el territorio en el que debe ejercer sus competencias,
- la población, constituida por las personas del municipio inscritos en el Padrón municipal, que cuenta con unos derechos y deberes con respecto al municipio entre los que se encuentra la utilización de los servicios públicos municipales y
- la organización, la dirección y administración del municipio que corresponderá al ayuntamiento, compuesto por el Alcalde y los Concejales elegidos mediante sufragio universal en los términos que establezca la legislación electoral general.

En los artículos 5 y 11 se cita que para consumir sus fines, las Entidades locales y en concreto los municipios, tienen plena capacidad y personalidad jurídica para celebrar contratos, establecer, promover y explotar obras, actividades o servicios públicos y poder, de este modo, cumplir y satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal. De hecho, el artículo 106 cita que las Entidades locales tendrán autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación

Racionalización y Sostenibilidad de las Administraciones Locales (LRSAL 2013)

¹⁴ La LRSAL elimina “Las Entidades de ámbito territorial inferior al municipal, bajo su denominación tradicional de caseríos, parroquias, aldeas, barrios, anteiglesias, concejos, pedanías, lugares anejos y otros análogos”

reguladora de las Haciendas locales del Estado. La potestad reglamentaria de las Entidades locales en materia tributaria se ejercerá a través de Ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de Ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Siendo competencia de las Entidades locales la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios.

También quedan establecidas las potestades y competencias que corresponden a los municipios (artículo 4 y 25), entre las cuales están las potestades reglamentaria, de autoorganización, tributaria y financiera. En lo que se refiere a las competencias propias enumeradas en el artículo 25, se consideran catorce bloques de competencias entre las que se encuentran: Urbanismo; Medio ambiente urbano; Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales; Infraestructura viaria; Evaluación de situaciones de necesidad social; Policía local; Tráfico; Promoción de la actividad turística; Protección de la salubridad pública; Cementerios y actividades funerarias; Promoción del deporte y de la cultura o Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

En lo que se refiere a los servicios que deberán prestar, en todo caso, en todos los municipios, para llevar a cabo y cumplir con las competencias anteriormente expuestas, el artículo 26.1 establece los servicios mínimos u obligatorios clasificados en diferentes estratos de población aunque también es recogida la dispensa de su ejecución.

Para concluir, el artículo 114, hace referencia a la contabilidad pública a la que las Entidades locales están sometidas y añade que la Administración del Estado establecerá, con carácter general, el plan de cuentas de las Entidades locales.

3.1.3 Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Aunque ha habido leyes reguladoras de las haciendas locales anteriores a la Constitución, que realmente no pudieron asentar unas buenas bases financieras en las corporaciones locales, el hecho de que se conformara un nuevo estadio, un nuevo diseño de la estructura del Estado más descentralizado, más autonomista que centralista o unitario, tuvo mucho que ver en el cambio que se materializó en la nueva regulación de 1988.

Se puede decir que la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las

Haciendas Locales (LRHL) es complementaria a la LBRL, de 1985, debido a que cuando se formuló esta última Ley aún no estaban definidos aspectos que repercuten directamente en la configuración integral del régimen financiero local, como son la estructura del sistema tributario del Estado y la ordenación de la actividad presupuestaria general. Esto originó que la actividad financiera local ó el régimen financiero local no fuese regulada en su integridad, tal y como se puede observar en el título VIII de la LBRL que únicamente regula las líneas generales del nuevo modelo de Hacienda Local. Ahora bien, una vez definidos los citados aspectos financieros generales que trascienden en el ámbito local, se lleva a cabo la regulación financiera local en la nueva Ley 39/1988 que complementa, en concreto, el título VIII de la LBRL.

Así, por ejemplo, fue la primera norma en la que se hace referencia a la consolidación de los estados contables en el ámbito local. Establece en el artículo 145 que el presupuesto será único y que en él que se integrarán a) El Presupuesto de la propia Entidad. b) Los de los Organismos Autónomos dependientes de la misma. c) Los estados de previsión de gastos e ingresos de las Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local. O la primera en establecer, en el artículo 165, el sistema ADOP que establece cuatro fases de La gestión del Presupuesto de Gastos: a) Autorización de gasto. b) Disposición o compromiso de gasto. c) Reconocimiento o liquidación de la Obligación. d) Ordenación de Pago.

En el año 2004, por medio del Real Decreto Legislativo 2/2004, se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) con lo que se actualizan las modificaciones sufridas hasta el momento. A continuación se señalan algunos de los aspectos más relevantes para este estudio:

3.1.3.1 Los recursos de las Haciendas Locales

En el Título I, del TRLRHL se encuentran los recursos de los que disponen las haciendas locales y en el Capítulo I, Artículo 2. Se enumeran éstas:

“1. La hacienda de las entidades locales estará constituida por los siguientes recursos:

- a) Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.*
- b) Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e*

impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las CCAA o de otras entidades locales.

c) Las participaciones en los tributos del Estado y de las CCAA.

d) Las subvenciones.

e) Los percibidos en concepto de precios públicos.

f) El producto de las operaciones de crédito.

g) El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.

h) Las demás prestaciones de derecho público.”

Las partidas más significativas son los impuestos directos y las transferencias corrientes. Pero no se debe desdeñar el capítulo 3 de ingresos que aunque se presenta en tercera posición y no sigue de cerca los otros dos capítulos mencionados, por una parte, el capítulo de tasas, precios públicos y otros ingresos depende en gran medida de las competencias y gestión de los servicios ofrecidos por cada uno de los ayuntamientos y, por la otra parte, está directamente relacionado con el objeto de estudio de este trabajo de investigación. En concreto, toda propuesta de establecimiento o modificación de una tasa o un precio público debe ir acompañada de una memoria económico-financiera que justifique el importe de los mismos y el grado de cobertura financiera de los costes correspondientes¹⁵

Como se puede observar en la siguiente tabla, los ingresos por tributos (capítulos 1+2+3) suman el 60% de los ingresos totales, los ingresos patrimoniales (capítulos 5+6) el 3% de los ingresos, los ingresos por transferencias el 33% y los ingresos financieros el 4%.

¹⁵ Artículos 20 y 26 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Tabla 7: Liquidación de los Presupuestos de las Entidades locales 2013

Total Nacional (*)

Ayuntamientos

Clasificación económica de los Derechos Reconocidos Netos

Cap.	Ingresos	Derechos Reconocidos Netos (miles de euros)	Valores relativos
1	Impuestos directos	18.825.320	40%
2	Impuestos indirectos	1.196.235	3%
3	Tasas, precios públicos y otros ingresos	7.901.753	17%
4	Transferencias corrientes	14.184.276	30%
5	Ingresos patrimoniales	995.257	2%
	Operaciones Corrientes	43.102.841	92%
6	Enajenación de inversiones reales	245.481	1%
7	Transferencias de capital	1.427.420	3%
	Operaciones de Capital	1.672.902	4%
	Operaciones no Financieras	44.775.742	95%
8	Activos financieros	131.234	0%
9	Pasivos financieros	2.058.372	4%
	Operaciones Financieras	2.189.606	5%
	Total ingresos	46.965.348	100%

(*) El total nacional se ha obtenido elevando los datos originales con la variable población, estratificada según el tamaño de los municipios a nivel nacional

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos avance obtenidos en MEH (Ministerio de Economía y Hacienda), Liquidación de los presupuestos del ejercicio 2013 (25/09/2014)

3.1.3.2 Evolución de la estructura de gastos de los Presupuestos de las Entidades locales

Partiendo de que tradicionalmente el objeto de la contabilidad de la administración pública ha sido la de control de los fondos, se puede observar la evolución de la estructura de gastos de los Presupuestos de las Entidades locales atendiendo al desarrollo que han sufrido sus clasificaciones.

La Ley General Presupuestaria de 1977, coincidiendo con las ideas de la Nueva Gestión Pública (NGP), recogía tímidas reformas en el campo de la clasificación por programas. Aún así, dos años más tarde, en la Orden de 14 de noviembre de 1979 por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las Corporaciones Locales, en el apartado 2 se cita que la estructura de gastos se ajustará a una doble clasificación, económica y funcional y que esta combinación económico-funcional constituye la

estructura básica del presupuesto. La aplicación presupuestaria representa el tipo económico de gasto a realizar para determinada función realizándose sobre ella el control fiscal y contable. La clasificación por programas desaparece por completo.

Posteriormente a medida que se utiliza la información presupuestaria para la gestión pública, coincidiendo con la implantación de modelos de NGP, se ve la necesidad de adecuar esta clasificación para asociar el gasto a su finalidad en vez de a su contenido que es el objetivo de la clasificación económica, y para ello se incorpora en la clasificación funcional, la clasificación por programas. Así, el Artículo 148 de Ley 39/1988 cita que con carácter general los gastos presupuestarios se clasificarán según las clasificaciones funcional y económica (cambia el orden). Además, añade que *“la clasificación funcional, en la que estará integrada, en su caso, la de por programas, podrá ampliarse en uno o dos niveles, relativos al programa y subprograma respectivamente”*. Este hecho, y que cambiara el esquema de gestión en la elaboración de los presupuestos, el establecer los objetivos para, a continuación, agregar los recursos necesarios para alcanzarlos dio un giro en la percepción del presupuesto (Sánchez Revenga, 2005).

Como se verá con mayor detalle en el siguiente apartado, la Ley 47/2003 General Presupuestaria, sustituye la clasificación funcional por la clasificación por programas, el artículo 40.1 dispone que los estados de gastos de los Presupuestos Generales del Estado se estructuren de acuerdo con las clasificaciones orgánica, por programas y económica.

En esta misma línea, aunque con más retraso de lo esperado, la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, se atreve con la misma modificación y sustituye la clasificación funcional mencionada en texto original del artículo 167 del TRLRHL por la clasificación por programas y establece, como ya se analizará posteriormente, que las entidades locales aplicarán las clasificaciones por programas y económica, teniendo en cuenta las finalidades u objetivos que con estos últimos se propongan conseguir y que la clasificación por programas constará de los siguientes niveles: el área de gasto, la política de gasto y los grupos de programas, que se subdividirán en programas y que esta clasificación podrá ampliarse a subprogramas.

Por su parte, la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008 por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, detalla los programas de manera más ajustada a lo dispuesto en la LBRL e impone, para todos los municipios, el deber de presupuestar y contabilizar con el grado de detalle de grupos de programas y programas.

3.1.3.3 Aspectos conceptuales de los Presupuestos de las Entidades locales

Los Presupuestos de las Entidades locales cuentan con una serie de aspectos conceptuales que merecen ser expuestos. Así, el artículo 162 del TRLRHL define los Presupuestos Generales de las Entidades locales disponiendo que *"constituyen la expresión cifrada conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la Entidad, y sus Organismos Autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las previsiones de ingresos y gastos de las Sociedades Mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local correspondiente"*.

De estos preceptos resulta que todas las actividades que se realicen en las Entidades Locales y que tengan relación con partidas económicas, ya sean derechos u obligaciones, es decir, gastos o ingresos presupuestarios, deberán estar respaldadas por una expedición o aplicación presupuestaria que tendrá que cumplir con los procedimientos establecidos para su ejecución y estar reflejadas en la contabilidad.

Además, hay que señalar que en el caso de la expresión cifrada de las obligaciones, el importe previsto de los gastos presupuestarios tiene un significado limitativo pues en la ejecución impone los importe máximos de las obligaciones, al contrario, los derechos sí son estimaciones previsionales.

La terminología que se utiliza en materia de presupuestos públicos, en concreto, gastos e ingresos presupuestarios no es la más correcta o adecuada, ya que además de los gastos, las obligaciones de pago incluyen conceptos de inversiones, concesiones de préstamos, o amortizaciones de deuda y los ingresos presupuestarios, los derechos de cobro, incluyen operaciones crediticias de pasivo, reintegros de préstamos concedidos o entradas de fondos de enajenación de bienes.

3.2 La estabilidad, estructura y financiación de los presupuestos de las entidades locales

Una vez vistos los recursos de los que disponen las Haciendas Locales, teniendo presente el objeto de estudio de esta Tesis Doctoral, es imprescindible plantear un itinerario en el que se haga mención al presupuesto, a la Ley General Presupuestaria, pues en ella se recogen las bases fundamentales del sistema de información contable, tanto la contabilidad pública como de la contabilidad presupuestaria que se verá en los siguientes capítulos. De hecho, hay que tener en cuenta que, para el cálculo de los costes de los servicios públicos en general y de los servicios municipales en particular, la mayor fuente de información es la partida de gasto que proviene del presupuesto, también será necesario nutrirse de otras fuentes extrapresupuestarias como son los inventarios, las permutas, los costes de oportunidad o, cuando se estipulan, los valores razonables o de mercado.

3.2.1 Ley General Presupuestaria: estabilidad y estructura.

En el artículo 32 de esta Ley en vigor, Ley 47/2003 General Presupuestaria, se define el término presupuesto, para el ámbito público, como *“la expresión cifrada, conjunta y sistemática de los derechos y obligaciones a liquidar durante el ejercicio por cada uno de los órganos y entidades que formen parte del sector público estatal”*.

Tal y como se ha relatado anteriormente, debido al excepcional avance del proceso de descentralización propiciado por la Constitución de 1978, que comenzó su andadura un año después de la publicación de la Ley 11/1977 General Presupuestaria, las CCAA y las Corporaciones Locales, cada vez, fueron adquiriendo más competencias que se concedían desde la Administración estatal y ello fue ocasionando nuevas situaciones, como formas de organización y funcionamiento institucional, que junto con la intención de lograr una mayor racionalización del proceso presupuestario tuvieron que ser contempladas y reguladas en un nuevo texto legal. Además, también se pueden subrayar otros aspectos de mejora como fueron las nuevas teorías, NGP; y técnicas de presupuestación, control y contabilidad en el ámbito de la gestión pública que, también debido al avance tecnológico desarrollado en este periodo, permitieron llevar a cabo una gestión más eficiente de la información. Una información precisa para que no mermen

las garantías y seguridades que el manejo de fondos públicos requiere. Todo ello, llevó a una mejora y ampliación de una normativa poco adecuada y hasta entonces vigente, la Ley General Presupuestaria de 1977 y la posterior adaptación del texto de 1988, de la mano de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ahora bien, sobre todo, la aprobación de esta Ley, Ley 47/2003 General Presupuestaria, vino de la mano de la UE¹⁶ o de la Unión Económica y Monetaria (UEM), en concreto de Alemania y Francia, que en ese periodo, iba a adoptar y adoptó el euro y que entre los deberes que se le impusieron a España, para que también pudiera adoptar la moneda única, (el 01/01/1999 de forma virtual y el 01/01/2002 entraron en circulación las monedas y billetes del euro) estaba la admisión de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria. Esta ley obliga, en su disposición final primera, a elaborar una nueva disposición legal que regule el régimen económico financiero del sector público estatal, la nueva Ley 47/2003 General Presupuestaria. De hecho, como ya se verá a continuación, la programación presupuestaria y el objetivo de estabilidad son los aspectos en los que se hace más hincapié y los que sufren las modificaciones más significativas.

Del mismo modo, señalar los cuatro principios rectores a los que se refiere esta Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria, en su artículo 3: estabilidad presupuestaria (artículo 3), plurianualidad (artículo 4), transparencia (artículo 5) y eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos (artículo 6), que quedan literalmente reflejados en el artículo 26 de la Ley 47/2003 General Presupuestaria, hasta el 30/10/2012 cuando se suma la sostenibilidad financiera¹⁷.

Pues bien, de este modo y a partir de la entrada en vigor de la Ley 47/2003 General Presupuestaria se introduce explícitamente el equilibrio presupuestario y con ello la estabilidad presupuestaria, también a nivel territorial, en todas las administraciones, sin excepción.

¹⁶ España se adhiere a la Comunidad Económica Europea (en adelante, CEE) en 1986, y desde 1999 es miembro de la Zona Euro.

¹⁷ A partir de 1 julio 2012: conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Del mismo modo, esta Ley se refiere a la eficacia y eficiencia, estableciéndose en el Capítulo VI De la Gestión presupuestaria; Sección 2ª, un sistema de Gestión por objetivos del sector público administrativo estatal, artículos 70-72, con el que se persigue reducir la rigidez en la ejecución de los créditos presupuestarios.

En este sistema de gestión por objetivos, en el artículo 70, se dicta que los centros gestores de los distintos programas presupuestarios establecerán, a través de la elaboración de los programas plurianuales, un sistema de objetivos a cumplir en su respectiva área de actuación y que los sistemas de gestión y control de los gastos públicos deberán orientarse a asegurar la realización de los objetivos finales de los programas presupuestarios y a proporcionar información sobre su cumplimiento, las desviaciones que pudieran haberse producido y sus causas. Se destaca de este modo el carácter gestor, sin dejar a un lado el control, de los presupuestos.

No podemos dejar de citar que esta Ley 47/2003 también recoge, en el Título V, la contabilidad del sector público estatal donde se señala, en los apartados del artículo 119 Principios generales, que su finalidad es: *“mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y facilitar la gestión y la toma de decisiones”*.

Por último y para terminar con aquellos aspectos más relevantes de la Ley 47/2003 General Presupuestaria y dar paso al siguiente apartado, señalar que una vez aprobadas las previsiones de gasto público mediante la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) que se fundamenta en: la Constitución Española, la Ley General Presupuestaria y la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, la estructura de este presupuesto se determina de acuerdo con lo establecido en la Ley General Presupuestaria y que tienen una gran relevancia e incidencia en la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Así, en lo referente a la estructura de los estados de gastos (artículo 40) se establecen tres clasificaciones:

3.2.1.1 La estructura de los estados de gasto

La clasificación **orgánica**

Agrupar el gasto público a los distintos centros gestores de gasto, que son aquellos órganos con dotación diferenciada en los presupuestos: la Administración General del Estado que se agrupará por secciones (ministerios, órganos constitucionales) y servicios (subsecretarías, direcciones generales), sus organismos autónomos [Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios; Agencia Española de Seguridad Alimentaria y Nutrición; Confederación hidrográfica; Fondo de Garantía Salarial (FOGASA); Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas; Instituto Nacional de Administración Pública; Instituto Nacional de Consumo; Instituto Nacional de Estadística; Jefatura Central de Tráfico; Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado (MUFACE); Parques Nacionales; Servicio Público de Empleo Estatal, ...], entidades de la Seguridad Social, agencias estatales (Antidopaje, Boletín Oficial del Estado, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios, de Meteorología, de Seguridad Aérea,...) y otras entidades.

La clasificación por **programas**

Esta clasificación, según el artículo 35 de la LGP, agrupa el conjunto de gastos que se considera necesario realizar en el desarrollo de actividades orientadas a la consecución de determinados objetivos anuales que el mismo establece en los programas plurianuales. Además, en los casos en los que el carácter del objetivo sea instrumental se debe relacionar con el objetivo final en cuya consecución participan. El control, o la comprobación del grado de cumplimiento de los objetivos a conseguir en un programa presupuestario como resultado de la gestión presupuestaria, se efectúan en función de los resultados cuando estos sean mensurables o mediante indicadores que permitan su medición indirecta. Por lo tanto, la estructura de programas se adecúa a los contenidos de las políticas de gasto contenidas en la programación plurianual.

Es de señalar que la estructura de programas diferencia los programas de gasto de carácter finalista de los programas instrumentales y de gestión. Para ello, en el código añade un cuarto carácter y las letras que van de la “A” a la “L” identifican programas finalistas y las letras que van de la “M” a la “Z” las instrumentales o de gestión. Asimismo, define los programas finalistas como aquellos a los que se puede asignar objetivos cuantificables e indicadores de ejecución mensurables y los programas

instrumentales y de gestión como los que tienen por objeto:

- la administración de los recursos necesarios para la ejecución de actividades generales de ordenación, regulación y planificación;
- la ejecución de una actividad que se perfecciona por su propia realización, sin que sea posible proceder a una cuantificación material de sus objetivos; o
- el apoyo a un programa finalista.

La clasificación **económica**

La clasificación económica agrupa los gastos por capítulos separando las operaciones corrientes (1. Gastos de personal, 2. Gastos corrientes en bienes y servicios, 3. Gastos financieros y 4. Transferencias corrientes), las de capital (6 Inversiones reales y 7. Transferencias de capital), las financieras (8. Activos financieros y 9. Pasivos financieros) y dejando el Capítulo 5 para el Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria¹⁸ ¹⁹. Para que se tenga una idea de la importancia de cada capítulo de gasto, se presenta el siguiente cuadro con el desglose por capítulos del Presupuesto de gastos del Estado de los ejercicios 2013 y Proyecto 2014, así como las variaciones que se han producido en los mismos²⁰.

¹⁸ La LGP, en su artículo 50, incluye una sección bajo la rúbrica «Fondo de Contingencia de ejecución presupuestaria», por importe del dos por ciento del total de gastos para operaciones no financieras, a fin de hacer frente durante el ejercicio presupuestario a necesidades inaplazables, de carácter no discrecional.

¹⁹ La Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008 por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales incluye este mismo Capítulo V. Fondo de Contingencia y otros imprevistos, en la clasificación económica de gastos, al que se refiere el artículo 31 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

²⁰ Presupuestos Generales del Estado. Memorias. Tomo I (Estructura económico-orgánica)

Tabla 8: Gastos según la clasificación económica

CAPÍTULOS	Presup. 2013 Millones de € (1)	% TOTAL	Proyecto 2014 Millones de € (2)	% TOTAL	% (2) / (1)
1. Gastos de personal	15.846,76	6,1	15.795,88	5,8	-0,3
2. Gastos corrientes en bienes y servicios	2.856,65	1,1	2.967,57	1,1	3,9
3. Gastos financieros	38.615,09	14,7	36.616,33	13,5	-5,2
4. Transferencias corrientes	93.576,03	35,7	94.557,38	34,9	1,0
TOTAL OPERAC. CORRIENTES	150.894,53	57,6	149.937,16	55,3	-0,6
5. Fondo de conting. y otros impr.	2.595,46	1,0	2.695,18	1,0	3,8
TOTAL FONDO CONT. Y OTROS IMP.	2.595,46	1,0	2.695,18	1,0	3,8
6. Inversiones reales	3.902,59	1,5	3.255,75	1,2	-16,6
7. Transferencias de capital	7.694,74	2,9	8.960,61	3,3	16,5
TOTAL OPERAC. DE CAPITAL	11.597,33	4,4	12.216,36	4,5	5,3
TOTAL OPER. NO FINANCIERAS	165.087,32	63,0	164.848,70	60,8	-0,1
8. Activos financieros	34.477,97	13,2	38.135,62	14,1	10,6
9. Pasivos financieros	62.320,23	23,8	68.333,67	25,2	9,6
TOTAL OPERAC. FINANCIERAS	96.798,20	37,0	106.469,29	39,2	10,0
TOTAL PRESUPUESTO	261.885,52	100	271.317,99	100	3,6

Fuente: Presupuestos Generales del Estado. Memorias. Tomo I (Estructura económico-orgánica)

El Capítulo 4 de Transferencias Corrientes tiene el porcentaje participativo más alto sobre el total de gasto, 35,7% en el 2013 y 34,9% en el Proyecto 2014. Recoge los pagos que realizan el Estado, los organismos autónomos y otros organismos públicos. Estos pagos, no tienen una compensación directa por parte de los agentes económicos receptores que los utilizan para sufragar las operaciones corrientes. Entre el siguiente listado, de los agentes receptores de las transferencias, se puede observar que se encuentran las CCAA y las Entidades Locales, objeto de nuestro estudio:

- La Administración del Estado.
- Organismos Autónomos.
- La Seguridad Social.
- Agencias Estatales y otros Organismos Públicos.
- Sociedades, Entidades Públicas Empresariales, Fundaciones y resto de

Entes del Sector Público.

- CCAA.
- Entidades Locales.
- Empresas privadas.
- Familias e instituciones sin fines de lucro.
- Exterior.

3.2.1.2 La estructura de los estados de ingresos

Por otro lado, en lo referente a la estructura de los estados de ingresos (artículo 41) se detallan dos clasificaciones:

a) La clasificación orgánica y

b) La clasificación económica, que agrupa los ingresos, separando los corrientes (primeros 5 capítulos), los de capital (capítulos 6 y 7), y las operaciones financieras (capítulo 8 y 9). Esta clasificación económica de ingresos, como también ocurre en la de gastos, se estructura por capítulos se desglosarán en artículos y éstos, a su vez, en conceptos que pueden dividirse en subconceptos, siendo los capítulos y artículos cerrados y conceptos y subconceptos abiertos.

Tal y como se ha realizado con los gastos, para que se tenga una idea de la importancia de cada capítulo de ingreso de la clasificación económica, también se presenta un cuadro con el desglose por capítulos de ingresos totales de los ejercicios 2013 y 2014²¹, así como las variaciones que se han producido en los mismos.

²¹ Presupuestos Generales del Estado. Memorias. Tomo I (Estructura económico-orgánica)

Tabla 9: Ingresos del Estado según la clasificación económica*

INGRESOS	Avance de Liquid. 2013 Millones €s (2)	% TOT.	Proyecto de 2014 Millones €s (2)	% TOT.	% (2)/(1)
1. Impuestos directos y cotizaciones sociales	98.055,00	48,6	100.528,00	49,7	2,5
Impuesto s/ la Renta de las Personas Físicas	71.982,00	35,6	73.196,00	36,2	1,7
Impuesto s/ Sociedades	21.181,00	10,5	22.327,00	11,0	5,4
Impuesto s/ la Renta de no Residentes	1.669,00	0,8	1.690,00	0,8	1,3
Cotizaciones de Derechos Pasivos	1.008,00	0,5	979,00	0,5	-2,9
Fiscalidad ambiental	1.889,00	0,9	1.960,00	1,0	3,8
Otros	326,00	0,2	376,00	0,2	15,3
2. Impuestos indirectos	76.507,00	37,9	78.104,00	38,6	2,1
Impuesto s/ el Valor Añadido	53.397,00	26,4	54.849,00	27,1	2,7
Impuestos Especiales	20.344,00	10,1	20.453,00	10,1	0,5
- Alcohol y bebidas derivadas	770,00	0,4	802,00	0,4	4,2
- Cerveza	283,00	0,1	286,00	0,1	1,1
- Productos Intermedios	18,00	0,0	18,00	0,0	0,0
- Hidrocarburos	10.241,00	5,1	9.955,00	4,9	-2,8
- Labores del tabaco	7.197,00	3,6	7.447,00	3,7	3,5
- Electricidad	1.571,00	0,8	1.681,00	0,8	7,0
- Carbón	264,00	0,1	264,00	0,1	0,0
Otros	2.766,00	1,4	2.802,00	1,4	1,3
3. Tasas, precios públicos y otros ingresos	6.017,08	3,0	3.548,84	1,8	-41,0
4. Transferencias corrientes	8.851,80	4,4	10.238,31	5,1	15,7
5. Ingresos patrimoniales	6.138,22	3,0	7.237,84	3,6	17,9
6. Enajenación inversiones reales	271,00	0,1	318,75	0,2	17,6
7. Transferencias de capital	622,68	0,3	520,37	0,3	-16,4
TOTAL NO FINANCIERO	196.462,78	97,4	200.496,11	99,1	2,1
8. Activos financieros	5.334,17	2,6	1.866,60	0,9	-65,0
TOTAL INGRESOS	201.796,95	100	202.362,71	100	0,3

(*) Sin descontar participación de Entes Territoriales

Fuente: Presupuestos Generales del Estado. Memorias. Tomo I (Estructura económico-orgánica)

3.2.2 *El marco normativo sobre la estructura de los presupuestos de las entidades locales*

Con todo lo expuesto anteriormente, la Orden EHA/3565/2008, modificada recientemente por la Orden HAP/419/2014, vino a modificar o actualizar la estructura de los presupuestos de las entidades locales. De este modo, la clasificación por programas sustituye la anterior clasificación funcional, recogida en el artículo 167 del texto original del TRLRHL, y se establece la estructura de los presupuestos de las entidades locales, con el objetivo de relacionar por una parte las políticas públicas de

gasto y por la otra las distintas áreas de actuación del Presupuesto²². De este modo, se persigue una gestión por objetivos preestablecidos de los programas plurianuales y la aplicación de los cuatro principios rectores de la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria: estabilidad presupuestaria, plurianualidad, transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos.

Asimismo, como se verá a continuación y especialmente en el área de gastos de Servicios públicos básicos, esta actualización de la estructura se ha realizado teniendo en cuenta la estructura aprobada mediante la Orden EHA/1645/2004, de 3 de junio, por la que se dictaban las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para el 2005, con el objetivo de adaptar tanto la estructura de los presupuestos de las entidades locales como los criterios de clasificación de sus ingresos y gastos a los establecidos para el sector público estatal.

3.2.2.1 La clasificación por programas

La clasificación por programas que sustituye a la anterior clasificación funcional despliega un mayor grado de detalle pasando de 9 Grupos de función, 25 Funciones y 39 Subfunciones a 88 Grupos de programas. Tal y como se establece en el artículo 4 de la Orden EHA/3565/2008, los gastos se ordenan según los objetivos que con ellos se proponga conseguir y con arreglo a la clasificación por (6) Áreas de gasto, (24) Políticas de gasto, los mencionados (88) Grupos de programas y (16) Programas. La codificación de los niveles de áreas de gasto, de políticas de gasto, grupos de programas y programas que se presentan en esta Orden es de carácter cerrado y obligatorio²³, mantienen un carácter abierto los programas y subprogramas no especificados en la misma. Cuando un gasto se pueda atribuir a más de una política de gasto o grupo de programas se podrá

²² Hay disponible una tabla de equivalencias en el Anexo II de la Orden EHA/3565/2008, con respecto al código presupuestario de la Orden de 20 de septiembre de 1989.

²³ Aunque el artículo 10 de la Orden EHA/3565/2008 establecía que “las entidades locales de menos de 5.000 habitantes podrán presentar y ejecutar sus presupuestos a nivel de área de gasto”, este artículo fue derogado por la disposición derogatoria única de la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales (BOE. núm. 67 de 19 de Marzo de 2014).

imputar al que sea más relevante según los objetivos cualitativos o cuantitativos pretendidos.

En esta clasificación por programas de gasto de la estructura de los presupuesto de las entidades locales aprobado por la Orden EHA/3565/2008 (amarillo), la codificación armoniza (verde) y se complementa con la codificación de la clasificación por programas de la Orden HAP/988/2014, de 12 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado (azul) para 2015. Así, para tener a bien una mejor visión y a su vez no explayarnos en demasía, se presenta el desglose de la primera área de gasto, así como la relación de las restantes áreas de gasto:

Áreas de gasto:

- 1. Servicios públicos básicos.
 - Política de gasto 11. Justicia.
 - Política de gasto 12. Defensa.
 - Política de gasto 13. Seguridad y movilidad ciudadana.
 - Política de gasto 13. Seguridad ciudadana e instituciones penitenciarias.
 - Política de gasto 14. Política Exterior.
 - Política de gasto 15. Vivienda y urbanismo.
 - Política de gasto 16. Bienestar comunitario.
 - Política de gasto 17. Medio ambiente.
- 2. Actuaciones de protección y promoción social.
- 3. Producción de bienes públicos de carácter preferente.
- 4. Actuaciones de carácter económico.
- 9. Actuaciones de carácter general.
- 0. Deuda Pública.

3.2.2.2 La clasificación económica

La Orden EHA/3565/2008 modifica esta clasificación introduciendo una diferenciación inicial entre las operaciones no financieras (capítulos de gasto 1 a 7) y las financieras (capítulos de gasto 8 y 9), subdividiéndose las primeras en operaciones corrientes (capítulos de gasto 1 a 4) y de capital (capítulos 6 y 7). Esta codificación tiene carácter cerrado y obligatorio en los niveles de capítulo (un dígito) y artículo (dos

dígitos). En cuanto al concepto (tres dígitos), subconcepto (cuatro dígitos) y partida (cinco dígitos), se consideran abiertos, aunque sí hay algunos conceptos y subconceptos tipificados y codificados con carácter obligatorio.

Es de señalar que para evitar posibles confusiones con esta “*partida*”, como nivel de desagregación del subconcepto económico, y para mantener una definición homogénea con la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, la denominación “*partida presupuestaria*” ha sido sustituida por la de “*aplicación presupuestaria*” que será definida, al menos, por la conjunción de las clasificaciones por programas (a nivel de grupos de programas o programa) y económica (a nivel de concepto o subconcepto).

La clasificación económica de gastos y de ingresos de la estructura de los presupuesto de las entidades locales aprobado por la Orden EHA/3565/2008 también coincide, con excepciones, y se complementa con los dos primeros dígitos y la denominación y el desarrollo de la clasificación económica del gasto y de los ingresos que se recogen en el Anexo II y III de la Orden HAP/988/2014, de 12 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2015.

3.2.3 El marco normativo de la financiación territorial

La situación financiera de los municipios se encuentra vinculada a su sistema de financiación y, por ende, al de las estructuras territoriales superiores, en el caso que nos ocupa, de los TTHH y la CAPV. Por ello, es preciso referirse, si bien de modo somero, a la cuestión de la financiación de las CCAA, en general, y de la CAPV, en particular, con referencia al THG, trayendo a colación el texto constitucional y la normativa nacida tras ésta (García Morillo, Pérez Tremps y Zornoza Pérez, 1998).

Con carácter general, la Constitución Española de 1978 establece que las CCAA disponen de autonomía financiera para poder desarrollar y ejecutar las competencias que les correspondan en base a los principios de coordinación con la Hacienda estatal, principio intensificado con la aprobación del Pacto de Estabilidad y Crecimiento

(PEC)²⁴, y de solidaridad entre todos los españoles²⁵. Asimismo se reconoce que las CCAA actuarán como entidades delegadas y colaboradoras del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios estatales, en el marco de lo establecido por las leyes y los Estatutos²⁶. Por su parte, se establece que se podrá regular, por ley orgánica, el ejercicio de las competencias financieras así como las normas para resolver los conflictos que pudieran surgir y los mecanismos de colaboración financiera entre las CCAA y el Estado²⁷. Precisamente, la Ley Orgánica 8/1980 de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante, LOFCA) vino a desarrollar estos aspectos²⁸.

Con carácter particular y en referencia a los territorios forales vascos, la Disposición Adicional Primera de la Constitución Española dispone que se amparan y respetan los derechos históricos de los territorios forales, indicando que la actualización general de tales regímenes forales se desarrollará en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía. Así, en referencia al sistema de financiación, el Estatuto de Autonomía del País Vasco²⁹ diseña un modelo en el que las relaciones tributarias entre la CAPV y el Estado se regularán por el sistema tradicional del Concierto Económico y Cupo³⁰. Inicialmente, la norma reguladora de este sistema será la Ley 12/1981 por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV³¹, cuya vigencia se extendió hasta el 25 de mayo de 2002, momento en el que se aprueba la Ley 12/2002, de 23 de mayo, con carácter temporal indefinido³².

²⁴ Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, Ámsterdam, 17 de junio de 1997, Diario Oficial Unión Europea, C 236 de 2 de agosto 1997.

²⁵ Art. 156.1 CE.

²⁶ Art. 156.2 CE.

²⁷ Art. 157.3 CE.

²⁸ Ley Orgánica 8/1980 de Financiación de las Comunidades Autónomas.

²⁹ Ley Orgánica 3/1979 de Estatuto de Autonomía para el País Vasco.

³⁰ Art. 41. Estatuto de Autonomía del País Vasco

³¹ Ley 12/1981 por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

³² Ley 12/2002 por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad

Este entramado normativo da lugar a la existencia de dos sistemas de financiación autonómica en el Estado español que disponen de características dispares (Herrero Alcalde y Tránchez Martín, 2011): por un lado, el sistema común que se aplica a 15 comunidades y, por el otro, el sistema foral de aplicación en las CCAA del País Vasco (Concierto Económico y Cupo) (Serrano Gazteluurrutia, 2012) y Navarra (Convenio Económico y Aportación). El sistema común regulado por la LOFCA se basa en una financiación mixta, es decir, se financia por ingresos propios de las CCAA y por ingresos procedentes del Estado. Por su parte, el sistema foral supone que los TTHH establecen su propio sistema fiscal y aportan al Estado central una cantidad, en el caso de la CAPV en concepto de Cupo. En este sentido, los sistemas pueden diferenciarse en base a dos parámetros: por un lado, los criterios de triple capacidad, a saber, de gestión, financiera y normativa, y, por otro lado, el criterio de necesidad (Larrea Mugica, 1991). Así, el sistema foral se define como un sistema de financiación pública regional basado en el criterio de capacidad, puesto que la CAPV aporta a los gastos comunes en base a su riqueza relativa, con independencia de la situación de sus finanzas. En cambio, el sistema común se basa en el criterio de necesidad, puesto que las CCAA reciben financiación del Estado para sufragar las competencias que les han sido transferidas.

En aplicación de estos criterios en la CAPV, en concreto en el THG, la DFG ha generado un Fondo Foral de Financiación Municipal (en adelante, FFFM) (Gómez Urteaga, 2004), a través del cual se transfieren fondos a los ayuntamientos con una periodicidad trimestral (febrero, mayo, agosto y noviembre). En el año 2007, esta transferencia corriente llegó a representar el 49,47% de los ingresos corrientes de los ayuntamientos guipuzcoanos alcanzando la cantidad de 420.108.920€ Durante el año 2009 el importe liquidado por este concepto ascendió a la cifra de 345.895.500€ llegando a representar el 42,5% del total de ingresos corrientes de los ayuntamientos de Gipuzkoa. Para el año 2014 existía una previsión de liquidación de 414.130.251€³³. Ésta es, junto con la presión fiscal, la vía de ingresos fundamental de los ayuntamientos del THG.

Autónoma del País Vasco.

³³ Datos obtenidos en el banco de datos de la actividad financiera y tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG.

3.3 El Pacto de Estabilidad y Crecimiento en la Constitución

A continuación se rotula una de las evidencias que muestran el entusiasmo de la estabilidad en la UE que, como ya se ha expuesto, dio como fruto la adaptación de la Ley General Presupuestaria a la Ley de Estabilidad, y que implicó a todas las administraciones públicas del Estado en sus distintas personificaciones. Así, en la exposición de motivos de la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria se recoge que: *“El equilibrio presupuestario va a ser la gran contribución de la política presupuestaria a la estabilidad macroeconómica que posibilita seguir desarrollando el verdadero potencial de crecimiento y de generación de empleo de la economía española y con ello avanzar en el proceso de convergencia real con los países más desarrollados”*.

La aprobación de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, que fue el germen de la promulgación de la Ley General Presupuestaria de 2003, limita en muchos sentidos el procedimiento de los presupuestos, de hecho, en la reforma constitucional del año 2011 el principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera fueron elevados al rango constitucional y junto a ellos, simultáneamente, se desarrolla la regla de gasto que, aun no siendo un principio de la Ley, suscribe *“la variación del gasto computable de la Administración Central, de las CCAA y de las Corporaciones Locales, no podrá superar la tasa de referencia de crecimiento del Producto Interior Bruto de medio plazo para la economía española”*.

Es por esto, por esta reforma constitucional y su carácter restrictivo, que resulta interesante abordar el desarrollo de aquellas cuestiones que para este trabajo de investigación resulten más significantes y que posteriormente se plasman en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (en adelante, LOEPSF) (Domínguez Martínez y López Jiménez, 2012).

3.3.1 La estabilidad presupuestaria en la Unión Europea

Vamos a retomar los pilares en los que se fundamenta la estabilidad presupuestaria en la UE. Así, los países pertenecientes a la CEE conscientes de los problemas que creaban a un mercado común los tipos de cambio totalmente flexibles, después del Plan Barre (1969) que perseguía la idea de la moneda común y el Informe

Werner (1970) que pretendía la creación de una unión económica y monetaria en varias fases (Fernández Navarrete, 1992), el primer intento que se materializó para amparar una estabilidad del tipo de cambio fue la Serpiente Monetaria Europea (1972), aunque no tuvo los resultados esperados puesto que la ansiada estabilidad únicamente se asentó en torno al marco alemán. Su posterior sustituto, en 1979, Sistema Monetario Europeo (SME, 1979), creó una moneda de referencia, el ecu, y obligó a los países de la CEE a ajustar sus políticas monetarias y económicas. Hacia finales de los años ochenta una vez inmersos en el planteamiento de que el camino a seguir, en la configuración de la UE, era la de la Unión Económica y Monetaria (UEM) y la correspondiente implantación de la moneda única, se aprueba en la cumbre de Madrid de 1989 el Informe Delors (Durán Heras y Sierra Alonso, 1992) y se trabajan las consecuencias que originan la desaparición del tipo de cambio y de la política monetaria como instrumentos para la estabilidad macroeconómica (Hernández Mendoza, 2000).

En este sentido, se subraya la importancia de las políticas fiscales como instrumentos de estabilización y se pone el foco de atención en las secuelas que puede ocasionar un déficit público reiterado que puede intoxicar las economías del resto de los Estados miembros. En el contexto de la moneda única es conveniente que existan restricciones a déficit fiscales para evitar que los países se endeuden desmesuradamente y los costes se distribuyan entre todos. Es por ello que, desde un inicio, se hace mención tanto a la necesidad de corregir el déficit como al saneamiento de las cuentas públicas.

El deseo de avanzar en el proceso de integración europea se manifiesta de forma sólida en el Tratado de la Unión Europea (TUE, 1992), firmado en Maastricht, que se basa en la estabilidad presupuestaria como medio para el crecimiento sostenible no inflacionario, tal y como cita en su artículo 3. Además, para ello, deberán cumplir los requisitos que se recogen en el artículo 119.3 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, 1985) (antiguo artículo 4 del Tratado de la Comunidad Europea, TCE), *“respeto los principios rectores: precios estables, finanzas públicas y condiciones monetarias sólidas y balanza de pagos estable”*.

Por último, la TUE 1992 fija el 01/01/1999 como fecha límite para iniciar la UEM y para los países que quieran acceder a ella, también señala, un protocolo, de obligado cumplimiento para esa fecha, sobre los criterios de convergencia previstos en

el artículo 109 J del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea. De este modo, en los primeros cuatro artículos del protocolo, detalla una serie de condiciones económicas relativas a la estabilidad de los precios, al déficit público excesivo, a la deuda pública y a los tipos de cambio.

A la postre será el Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC), acordado en el Consejo de Ámsterdam en junio de 1997, el que limita la utilización del déficit público como instrumento de política económica de la UEM, y en él se pacta, la vertiente correctora, que regula el procedimiento de déficit excesivo, una serie de recomendaciones, para que se cumpla que el déficit de los países de la zona del euro se mantenga siempre por debajo del 3%.

El PEC que se aprobó en un contexto de crecimiento económico e impulsado por Alemania y Francia, fue muy criticado desde su origen por el previsible sacrificio que se le atribuía a la inversión del sector público (J. López Díaz, 1999). Estas críticas fueron aumentado a medida que empeoraban las condiciones económicas y, sobre todo, cuando la tasa de crecimiento de la economía europea empezó a tambalearse y se detectaron dificultades para su aplicación por parte de los Estados miembros.

Desde el inicio del proceso de integración europea, el promotor de una mayor rigidez, de las políticas fiscales de los distintos Estados miembros, que la firmada en el Tratado de Maastricht 1992, ha sido y es, sobre todo, Alemania. Aunque es cierto que la aplicación del PEC redujo el margen de maniobra de las políticas fiscales, el seguimiento de estas fue considerablemente superficial (Castro Fernández, Pérez y Rodríguez Vives, 2011). Ahora bien, tal y como ocurriera en con el protocolo de obligado cumplimiento fijado para el 01/01/1999, ante la incorporación, en mayo de 2004, de los diez nuevos países del Este, se pretendía mantener el mismo rigor sobre los criterios de convergencia cuando, al mismo tiempo Alemania y Francia venían incumpliendo el Pacto desde el 2001 (Arroyo Fernández y Uxó González, 2008).

Ante esta situación, a finales del 2003, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) no aprobó la propuesta de aplazamiento presentado por Francia y Alemania, la propuesta de que corrigieran su déficit excesivo a finales de 2005. Francia y Alemania decidieron no seguir aceptando la presión del Consejo dejando el procedimiento de déficit excesivo en suspenso. Además, entre 2004 y 2005 la Comisión

Europea tuvo que abrir el procedimiento de déficit excesivo a diez países miembros (Fernández Rodríguez, 2005).

Como resultado de todo ello, se produce un profundo debate sobre el camino que debe seguir la política fiscal europea, una política más laxa desde la óptica de la convergencia, teniendo en cuenta las dificultades de los Estados miembros para cumplir el pacto, o ahondar en el rigor de la ejecución de la actividad y en unos criterios de convergencia que posibiliten, además, una protección social en la UE (Dutzler y Hable, 2005). No hay que olvidar que la estabilidad presupuestaria limita el crecimiento del gasto público y las tasas de crecimiento de la renta en una situación de deflación. Finalmente, en junio de 2005, fue aprobada una nueva propuesta, aunque ésta no cambio ni los valores ni la definición de déficit público (Carrasco Monteagudo y Pardo García, 2007).

3.3.2 La Regla Fiscal Europea

A consecuencia de estos debates hay muchísima documentación y argumentos tanto a favor como en contra del PEC, por lo que se van a exponer algunas de ellas, aunque cabe decir que lo que realmente los diferencia no estriba en la necesidad de una regla fiscal europea sino en el diseño de la misma, en su flexibilidad o en la magnitud cuantitativa del déficit. Desde una óptica generalista, los argumentos a favor pueden estar las relacionadas con:

- La ilusión fiscal de la ciudadanía: debido a políticas fiscales laxas que generen déficit excesivo, la ciudadanía no se percata de los costes asumidos, ni de los pagos futuros resultantes de este déficit.
- Equidad intergeneracional o sostenibilidad financiera: pretende que la generación presente soporte, al menos, toda la carga financiera del gasto corriente para, en todo caso, compartir con las generaciones futuras la carga financiera del gasto de inversiones y de este modo no reducir la capacidad ni las posibilidades de endeudamiento en períodos futuros (Mourão, 2011)
- El efecto expulsión (*crowding-out*): para la financiación de un déficit excesivo del sector público, el Estado tiene que emitir una gran cantidad de deuda y competir con las empresas por la captación del ahorro. Para que la emisión sea

aceptada por los inversores deberá tener unos tipos de interés muy atractivos, lo cual afecta en perjuicio de la financiación de las empresas, limitando sus tasas de crecimiento, y en el incremento de la volatilidad.

- Desde el punto de vista de los inversores, los mercados financieros exigen a los gobiernos un déficit fiscal y una deuda controlada, baja tasa de inflación y tipo de cambio estable y, a ser posible, apreciado. Pero esta situación no está carente de riesgos y se puede convertir en un arma de doble filo, tal y como se muestra a continuación.

En efecto, en las posiciones contrarias, se postula sobre todo el argumento de no tener en cuenta la aplicación presupuestaria o el origen que da lugar al déficit excesivo, en este sentido se puede argumentar que:

- Las medidas de austeridad, la reducción del gasto público como medida de reducción del déficit excesivo puede dar lugar a la minimización o supresión de inversiones estratégicas directamente relacionadas con el crecimiento de la productividad y el desarrollo económico (Vedin, 2004). Es perceptible que las autoridades políticas cuando deben enfrentarse a una reducción del gasto público opten por aquel que genere un menor conflicto social, tal es el caso de las pensiones (Konzelmann, 2014). Cabe señalar que, debido al progresivo envejecimiento de la población europea, la previsión de insostenibilidad del incremento del gasto de las pensiones y que el conjunto de los Estados miembros no toma las medidas oportunas, la CE en su Libro Blanco Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles (Comisión Europea, 2012), presenta una estrategia en apoyo a la necesidad de llevar a cabo reformas globales de las pensiones, respaldadas por medidas relacionadas con el mercado de trabajo que capaciten a mujeres y hombres para trabajar más tiempo y bajo el estrecho control de la estrategia Europa 2020 (Jochum, 2013).
- El origen del déficit excesivo no está en el incremento del gasto sino en la reducción del ingreso que proviene tanto de una política de contracción de impuestos y de la liberalización de los servicios y actividades que se desarrolla a partir de la Directiva de Servicios (Directiva 123/2006/CE), aplicada durante los últimos años en la mayoría de los Estados miembros de la UE, como del

descenso de la actividad económica y del empleo, fruto de la crisis iniciada en el 2008. Estos autores afirman que objetivamente son éstos los grandes problemas que hay que atajar puesto que son los que realmente originan el déficit excesivo, pues además de no contribuir originan más gasto. Señalan que la reducción del gasto público, a costa del bienestar de las clases más bajas, no favorece el incremento del ingreso y añaden que hay que estimular el crecimiento de empleo, incluso a costa de incrementar el gasto o el empleo público y para sanear el déficit optar más por los recursos fiscales que por las políticas de austeridad.

Seguramente todos estos argumentos tendrán parte de razón y lo primordial será alcanzar un equilibrio entre todos. Lo que es evidente es que algo no se debe estar haciendo correctamente cuando los indicadores, en pobreza infantil, desigualdad, pobreza relativa o pobreza severa de (Eurostat, 2014) o de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD, 2013) presentan en casi todos los países europeos un panorama que se agrava constantemente (Damjanovic, 2013).

Con el ánimo de mostrar el camino seleccionado al Estado español, y de no explayarnos y desviarnos en demasía en su desarrollo, citaremos el epígrafe que se refiere a las reglas del Pacto Presupuestario, ubicado entre las medidas adoptadas para reforzar el pilar económico en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la UEM (TECG), publicado en el BOE el 02/02/2013 y en vigor desde el 01/01/2013 (De Gregorio Merino, 2013), y especialmente el déficit público y la deuda pública, a cuyos requisitos se les ha otorgado el rango constitucional, en su segunda reforma promulgada el 27 de septiembre de 2011, por medio de su artículo 135 y que posteriormente ha sido desarrollado en la LOEPSF, antes de la entrada en vigor de el TECG que lo obliga. El artículo 135 establece, entre otros, que:

“1. Todas las administraciones públicas adecuarán sus actuaciones al principio de estabilidad presupuestaria.

2. El Estado y las CCAA no podrán incurrir en un déficit estructural que supere los márgenes establecidos, en su caso, por la UE para sus Estados miembros.

Una ley orgánica fijará el déficit estructural máximo permitido al Estado y a las CCAA, en relación con su producto interior bruto. Las entidades locales deberán

presentar equilibrio presupuestario.

3. El Estado y las CCAA habrán de estar autorizados por ley para emitir deuda pública o contraer crédito."

La noción de estabilidad presupuestaria ha sido una de las claves en torno a la que ha girado la UEM desde sus inicios hasta hoy día. El éxito de la estabilidad presupuestaria precisaba de elementos compensatorios y de firmeza en la exigencia de su cumplimiento. Pero lo cierto es que la coyuntura de expansión económica del momento en el que se planteó encubría su necesidad y la UE tampoco diseñó las herramientas necesarias para su ejecución. El vuelco de la situación económica, la crisis económica mundial del 2008 (Rodil Marzábal y Menezes Ferreira, 2012), ha sido la que ha generado la gran alarma y la necesidad en la implementación de criterios de estabilidad económica en la administración pública. De tal forma que de una situación de absoluta inactividad en la materia se ha pasado al polo contrario, con la adopción de una batería de medidas restrictivas desconocidas hasta ese momento y de compromisos económicos de gran calado. Ello ha colocado a las administraciones públicas en una situación límite y sin margen de maniobra en la gestión del conjunto de servicios ofertados hasta ese momento. De ello deriva que la sociedad civil quede totalmente desamparada, con un alto porcentaje de desempleo y una drástica reducción de los subsidios y servicios, lo que provoca una dramática reducción de los indicadores de bienestar social.

El desarrollo de estas medidas restrictivas basadas en el concepto de "confianza", y conocidas también como reformas, se puede ver reflejada en el segundo párrafo del preámbulo del Real Decreto-Ley 8/2011 de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales: *"el comportamiento de los mercados de deuda pública, y en especial en los países de la zona del euro, hace necesario adoptar nuevas iniciativas que refuercen la confianza internacional en la economía española"*. Este mismo RDL 8/2011 incorpora el artículo 8.bis "Regla de gasto" elevado posteriormente a rango constitucional y el artículo 10.bis "Consecuencias del incumplimiento de la regla de gasto".

Y éste es el compromiso explícito descrito en la LOEPSF, en el artículo 14, "El

pago de los intereses y el capital de la deuda pública de las Administraciones Públicas gozará de prioridad absoluta frente a cualquier otro gasto”, se cede la soberanía económica a los acreedores con todo lo que ello conlleva.

Dentro de esta batería de medidas restrictivas, se presenta la más radical de todas, hasta el momento, la Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (en adelante, LRSAL) que tiene como objeto principal clarificar y filtrar las competencias municipales y para ello modificar la LBRL. Inspirada en el principio de *“Una administración, una competencia”* y evitar los problemas de solapamientos, trata de definir con precisión las competencias atribuidas a cada uno de los tres niveles, local, autonómica y estatal. Argumenta una mejora de la eficiencia en la gestión de los servicios de los ayuntamientos de menos de 20.000 habitantes o estratos de población menores y la adecuación a la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Con ello, muestra en evidencia aspectos fundamentales como:

1. La centralización de las competencias públicas: Por una parte, se limitan las competencias y gastos asociados a las mismas, así se modifican los artículos 7, 25, 26, 27 de la LBRL y se suprime el art. 28: *“Los Municipios pueden realizar actividades complementarias de las propias de otras Administraciones públicas”*, y por otra parte, se establecen normas de funcionamiento exigentes y limitadoras, introduciendo los artículos 75 bis, 75 ter o 104 bis LBRL.
2. La privatización de los servicios públicos: aunque en la ley no se establece explícitamente en qué consistirá, en su preámbulo manifiesta muy claramente su voluntad: *“Finalmente, para favorecer la iniciativa económica privada, evitando intervenciones administrativas desproporcionadas, se limita el uso de autorizaciones administrativas para iniciar una actividad económica a casos en los que su necesidad y proporcionalidad queden claramente justificadas”*(Jiménez Asensio y Ribes Caballer, 2014).
3. Reducción del número de municipios: Se asocia la rentabilidad económica, o al menos el punto de vista económico, del servicio público

y el tamaño de los municipios. Se proponen servicios públicos locales para una mayor densidad poblacional territorial y se modifican los artículos 13, 26.2 y 36 de la LBRL. Entre las competencias de la Diputación o entidad equivalente se especifica el 36.1.h) *“El seguimiento de los costes efectivos de los servicios prestados por los municipios de su provincia. Cuando la Diputación detecte que estos costes son superiores a los de los servicios coordinados o prestados por ella, ofrecerá a los municipios su colaboración para una gestión coordinada más eficiente de los servicios que permita reducir estos costes”* y ¿en caso contrario? Qué duda cabe de que al reducir el número de servicios prestados se reduce también la estructura organizativa del ayuntamiento y las posibles sinergias o economías de escala, convirtiendo en ineficientes aquellos servicios públicos eficientes (Boix Palop, 2014).

3.4 Servicios Públicos Locales y los modos de gestión en el Estado español

Las competencias de las entidades locales engloban la totalidad de la actividad de éstas y se clasifican como propias o atribuidas por delegación, regulados en los artículos 7, 25 y 36 de la LBRL.

En la contribución a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, uno de los elementos clave son los servicios públicos locales que pretenden satisfacer una parte del interés público que en este caso es el local. Por tanto, puede considerarse parte de la actividad municipal como productor de servicios destinados a satisfacer las necesidades sociales y de la comunidad vecinal de un mercado local caracterizado por la propia entidad local como de interés general. En este sentido, la evaluación de la buena o mala gestión será política, atendiendo a aspectos redistributivos y de equidad, no se deberá relacionar con la respuesta del mercado sino que se deberá realizar a largo plazo (Buendía Carrillo, 1996).

En lo que se refiere a los servicios que deberán prestar, en todo caso, en todos los municipios, para llevar a cabo y cumplir con las competencias anteriormente

expuestas, el artículo 26.1 establece, como obligaciones o servicios mínimos, que haya:

”a) En todos los Municipios:

- *Alumbrado público,*
- *cementerio,*
- *recogida de residuos,*
- *limpieza viaria,*
- *abastecimiento domiciliario de agua potable,*
- *alcantarillado,*
- *acceso a los núcleos de población,*
- *pavimentación de las vías públicas*

b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además:

- *parque público,*
- *biblioteca pública,*
- *mercado,*
- *tratamiento de residuos.*

Aunque en el apartado 2 de este mismo artículo incide en que *“En los municipios con población inferior a 20.000 habitantes será la Diputación provincial o entidad equivalente la que coordinará la prestación de los siguientes servicios:*

a) Recogida de residuos.

b) Limpieza viaria.

c) Abastecimiento domiciliario de agua potable.

d) Acceso a los núcleos de población.

e) Pavimentación de las vías

f) Tratamiento de residuos.

c) En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además:

- *protección civil,*
- *evaluación e información de situaciones de necesidad social,*

- *la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social,*
- *prevención y extinción de incendios*
- *instalaciones deportivas de uso público.*

d) En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además:

- *transporte colectivo urbano de viajeros*
- *medio ambiente urbano.”*

En cuanto a la gestión de los servicios públicos, el artículo 85 determina que son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias y que podrán gestionarse en forma de Gestión directa, cuando se gestiona por la propia entidad local, por un Organismo autónomo local, por una Entidad pública empresarial local o por una Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública o en forma de Gestión indirecta, cuando se realizan contratos de gestión de servicios públicos recogidos en la Ley de Contratos del Sector Público (Real Decreto Legislativo 3/2011).

Asimismo, es importante señalar que en el Título III de la LBRL se recoge que son fines propios y específicos también de la Provincia, cuya dirección y administración corresponde a la Diputación, asegurar la prestación integral y adecuada en la totalidad del territorio provincial de los servicios de competencia municipal. Además, también se recoge la posibilidad de delegar en los Municipios, por parte de la Diputación y bajo el acuerdo previo de las partes, el ejercicio de competencias en materias que afecten a los intereses propios de la provincia, siempre que con ello se mejore la eficacia de la gestión pública y se alcance una mayor participación ciudadana.

Centrándonos en los modos de gestión, en lo que se refiere al apartado normativo de los modos de gestión de los servicios públicos locales, la LBRL, en su artículo 85.2, los clasifica en gestión directa y gestión indirecta.

1. Gestión directa. Contempla cuatro opciones, caracterizadas por ser gestionadas por las propias entidades locales o entidades instrumentales, dependientes de las entidades locales y personalidad jurídica propia, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local o a un ente público dependiente de la misma:

1.1. Gestión por la propia Entidad Local. Compuesto por municipios, ciudades con

estatuto de autonomía, provincias de Régimen común y foral, islas, mancomunidades, áreas metropolitanas, comarcas, agrupaciones de municipios y entidades locales menores. En enero de 2012, se contabilizaban 13.073.

1.2. Organismo autónomo local. Sometida a Derecho público, su régimen presupuestario es limitativo y sus cuentas están sometidas a la contabilidad pública. En enero de 2012, se contabilizaban 1.407.

1.3. Entidad pública empresarial local. Sometida a Derecho privado, les resulta aplicable el régimen del Derecho Público en relación con el ejercicio de potestades públicas y con determinados aspectos de su funcionamiento. Su presupuesto no es limitativo sus cuentas están sometidas al régimen contable privado. En enero de 2012, se contabilizaban 55.

1.4. Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea íntegramente de titularidad pública. Es otra posible forma de gestión directa de los servicios públicos locales. Se rigen por el Derecho privado. No tienen presupuestos limitativos y son sometidos al Plan General de Contabilidad del Sector privado. En enero de 2012, se contabilizaban 1.414.

Tabla 10: Modos de gestión directa de los servicios públicos locales

Entidad	Capital	Nº (2012)*	Derecho	Presupuesto	Contabilidad
Entidad Local	Público	13.073	Público	Limitativo	Pública
Organismo autónomo local	Público	1.407	Público	Limitativo	Pública
Entidad pública empresarial local	Público	55	Privado (Público)	No limitativo	Privada
Sociedad mercantil local	Público	1.414	Privado	No limitativo	Privada

Fuente: Elaboración propia

* Fuente (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Septiembre 2014)

La LRSAL, en su línea restrictiva, modifica el apartado 2 del artículo 85 de la LBRL y después de enumerar las opciones de la gestión directa, delimita el uso de la gestión directa mediante las entidades dependientes de derecho privado, Entidad

pública empresarial local y Sociedad mercantil local, aludiendo que será necesario acreditar mediante memoria justificativa que resultan más sostenibles y eficientes que las formas dispuestas en derecho público, para lo que se deberán tener en cuenta los criterios de rentabilidad económica y recuperación de la inversión.

2. Gestión indirecta, donde se remite a las formas contenidas en el artículo 277 Modalidades de contratación de la Ley de Contratos del Sector Público (Real Decreto Legislativo 3/2011) y se contemplan:

2.1. Concesión. Se trata de la forma paradigmática de la gestión indirecta, por medio de un contrato en el que el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura, bajo la supervisión de la entidad local titular de la actividad.

2.2. Gestión interesada, en cuya virtud la Administración y el empresario participarán en los resultados y en el riesgo económico de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato. Difiere de la concesión por la cláusula parciaria de interesamiento.

2.3. Concierto con persona natural o jurídica que venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate. Suele ser un contrato transitorio, de máximo de diez años aunque prorrogable, relacionado con la imposibilidad temporal de llevar a cabo el servicio.

2.4. Sociedad de economía mixta en la que la Administración participe, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas. En esta sociedad mercantil, aunque la participación no sea mayoritaria, la administración debe tener a su disposición una serie de medios de control de la sociedad, como puede ser el nombramiento de un delegado de la administración en la sociedad.

3. Además de éstas, 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, incluye en sus anexos I, correspondiente a servicios de prestación obligatoria para los municipios y II, servicios correspondientes a competencias propias de los municipios, una clasificación de once formas de gestión, en las que suma a las anteriormente listadas:

- 3.1. Gestión mancomunada. Siendo la mancomunidad una asociación de municipios que goza de la condición de entidad local, se rigen por estatutos propios y está sujeta a la contabilidad pública.
- 3.2. Gestión por convenio de colaboración interadministrativo, entre dos o más entidades públicas de distintos niveles. Los que celebre la Administración General del Estado (AGE) con las entidades gestoras de la Seguridad Social, las Universidades Públicas, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales, Organismos Autónomos y restantes entidades públicas o los que celebren estos organismos y entidades entre sí, atendiendo a la nota de igualdad de los suscriptores³⁴.
- 3.3. Gestión consorciada. Siendo el consorcio una asociación, de Derecho público, constituida por entidades locales, con otras administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, sujetos a Derecho público y privado, de diverso tipo, como: ministerios estatales, consejerías autonómicas, municipios, cabildos, diputaciones provinciales y forales, empresas públicas de cualquier ámbito o mancomunidades.

Tal y como se ha sugerido, los distintos modos de gestión buscan aprovecharse de las ventajas de la gestión privada o escaparse del encorsetamiento burocrático, del derecho público y los protocolos establecidos en él. Hay que recordar que el objeto de estos protocolos es la garantía del cumplimiento, de una determinada forma, de los fines para los que se prestan los servicios públicos. De tal modo que en estos servicios prestados en forma de colaboración público-privada o de forma indirecta se deberá realizar un seguimiento por parte de la administración pública u otras entidades externas, para garantizar el efectivo cumplimiento de las condiciones contractuales. Así, con el ánimo de acercarse al modelo del RU “*Private Finance Initiative*”, el artículo 11.4, del RDL 3/2011 TRLCSP, vincula la contraprestación a percibir por el contratista

³⁴ Para un estudio más exhaustivo sobre su regulación, puede verse “Resolución de 18 de diciembre de 2012, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas en relación con la Moción sobre la necesidad de establecer un adecuado Marco Legal para el empleo del Convenio de Colaboración por las Administraciones Públicas”

colaborador con el cumplimiento de determinados objetivos de rendimiento.

Síntesis

La organización territorial del Estado español tuvo un antes y un después desde la aprobación de la Constitución. Después de las primeras adaptaciones normativas al nuevo mapa territorial diseñado en 1978, donde se trazaron los tres niveles de organización territorial, las líneas de los estatutos de autonomía, la adaptación de las bases de régimen local, de las Haciendas locales y de los presupuestos; la integración en la CEE y, en concreto, el PEC marcaron un segundo hito. Es cierto que los aspectos más restrictivos del PEC no se tuvieron muy en cuenta en los años de esplendor económico y la burbuja económica y que ha sido la crisis iniciada en el 2008 la que ha impulsado su aplicación, incluso de manera demasiado estricta, llegando a paralizar las economías de algunas regiones por falta de financiación.

No cabe duda de la necesidad de una regla fiscal europea, la diferencia estriba en el diseño de la misma, en su flexibilidad o en la magnitud cuantitativa del déficit. Los indicadores, en pobreza infantil, desigualdad, pobreza relativa o pobreza severa de (Eurostat, 2014) o de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD, 2013) presentan en casi todos los países europeos un panorama que se agrava constantemente.

Ante esta situación y dentro de las pocas opciones disponibles, el Estado español opta por una batería de medidas restrictivas orientadas hacia unas políticas de austeridad en los que los sectores más desfavorecidos son los más perjudicados. En lo que a las entidades locales se refiere, estas medidas, en concreto las relacionadas con la LRSAL, afectan directamente a las entidades locales en general y a aquellas más desfavorecidas, las de estratos de población inferiores y densidades de población menores como las áreas rurales, en particular.

Las entidades locales son las titulares de las competencias propias y asignadas, algunas de las cuales son satisfechas por medio de la prestación de los servicios públicos locales. Estos servicios deberán ser acompañados por memorias económico-financieras que garanticen los principios de estabilidad y déficit, con lo que deberán

asegurar, de alguna manera, una rentabilidad económica. Esto junto con otras medidas, como es que los municipios de menor población recibirán menos financiación, pone en tela de juicio aquella rentabilidad social de la que los servicios públicos son titulares.

PARTE II: LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Una vez analizadas las peculiaridades de las entidades locales y de los servicios públicos que éstas ofrecen, en este apartado nos centraremos, sobre todo, en los sistemas de información económico-financieros en general y en los sistemas establecidos en las administraciones locales en particular. Se analizarán sucintamente los sistemas de información económico-financieros internacionales, europeos y estatales, para posteriormente centrar los esfuerzos en el estudio pormenorizado de las prácticas llevadas a cabo en relación con los sistemas de costes de la administración local, tanto desde el punto de vista normativo como doctrinal.

El sector privado se preocupa de tener informado a sus *stakeholders*, pues de ello depende la financiación de sus activos. Asimismo este sector se encarga de disponer adecuadamente, en tiempo, cantidad y forma, los productos y servicios para que los mercados reaccionen positivamente y den el paso en el proceso de compra del producto o en el uso del servicio. En cambio, al menos hasta tiempos muy recientes, el sector público no perseguía estos objetivos, ni su financiación ni su actividad se sujetaba o relacionaba a la inmediata reacción de los mercados y los objetivos perseguidos con los recursos utilizados se diluían en el tiempo sin que nadie se preocupara de medir los resultados obtenidos ni de analizar sus desviaciones. A falta de estos análisis las responsabilidades de una correcta o incorrecta gestión pública no son fáciles de detectar.

En las últimas décadas las Tecnologías de la Información y la Comunicación (en adelante, TIC), la transparencia y la participación ciudadana han sido aspectos muy destacados. El avance de las TIC ha facilitado el acceso a una más extensa información, que ha propiciado una mayor participación ciudadana y se ha descubierto y percibido la necesidad de una mayor transparencia. Siendo aspectos que se retroalimentan, están destinados a ser el mecanismo que sustituye en el sector público a la respuesta inmediata ejercida por los mercados en el sector privado. En lo que a nuestro objeto de estudio interesa, tal y como suscriben numerosos autores, “en los procesos de reformas administrativas de los países occidentales desarrollados, la mejora de la transparencia financiera, como elemento clave para favorecer la rendición de cuentas, exige elaborar y

divulgar información financiera comprensible, comparable, oportuna y fiable” (Navarro Galera y Rodríguez Bolívar, 2011).

Por tanto, en esta parte, en primer lugar se realizará un breve recorrido conceptual por la normalización, la armonización y la comparabilidad, requisitos básicos de la información contable. En segundo lugar, se expondrán las características de los sistemas de información económico-financieros y el desarrollo de estos sistemas, incidiendo en la contabilidad de costes, así como las recientes modificaciones del plan general de contabilidad pública. Posteriormente, se mostrarán los sistemas de información relacionados con la administración pública del Estado español, centrando la atención sobre todo en los presupuestos, en los apartados 25 y 26 de la memoria del PGCP y en las notas 26 y 27 de las Instrucciones de los modelos de la contabilidad local.

Para finalizar esta Parte II, nos centraremos en aquella legislación que exige y obliga a calcular los costes de los servicios públicos, bien sea para el establecimiento de las tarifas, para la toma de decisiones o bien para la transmisión de la información a los *stakeholders*. A continuación, se va a mostrar la evolución de los modelos y de los criterios de cálculo de los costes de los servicios públicos desde que empezaran a brotar las ideas de la NGP, destacando aquellos aspectos más significativos que ayuden a percibir mejor la situación actual. Posteriormente se centrará la atención en la normativa vigente relacionada con la administración pública sobre el cálculo de los costes, donde se pueden diferenciar al menos tres modelos en función de su propósito. Para terminar la segunda parte se expondrán las características de los recursos doctrinales más significativos en relación con una implantación generalizada planteada hasta el momento. Se aprovechará el itinerario para realizar una revisión exhaustiva y citar aquellos aspectos conceptuales que nos servirán para descubrir de una forma más armonizada el diseño del modelo propuesto.

Capítulo 4. LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

Introducción

El territorio del Estado español está compuesto por 8117 municipios a los cuales hay que sumar otras tipologías de entidades locales, unos cinco mil, que además de gozar de cierta autonomía en la gestión de algunos de los servicios que ofrecen, tienen características demográficas y culturales muy diferentes. Por ello, teniendo en cuenta las múltiples salvedades o excepciones que puedan surgir, es necesario trabajar y definir detalladamente unos parámetros comunes, suficientemente normalizados y armonizados.

Es frecuente pensar que las aplicaciones informáticas y las TIC resuelven de manera autónoma y automatizada todos los aspectos problemáticos relacionados con los sistemas de información. Es evidente que la capacidad de gestionar la información se ha visto revolucionada pero ésta será irrelevante si no cumple con una serie de requisitos encaminados a cambios en la gestión que optimicen la eficiencia de los recursos utilizados.

Es obvio que no se parte de cero, por lo que se va a realizar un pequeño recorrido para observar cuál ha sido y está siendo la evolución de la armonización europea e internacional de los sistemas de información económico-financiera, para finalizar con la presentación de la situación en la que se encuentran actualmente los diferentes sistemas de información en el Estado español, incidiendo en los sistemas de información más extendidas de las entidades públicas como son la contabilidad presupuestaria y la contabilidad pública.

4.1 La normalización y armonización europea de la contabilidad

El esfuerzo realizado en este ámbito en las últimas décadas ha sido realmente considerable. Ciertamente, la comparabilidad, asociada a la armonización, estandarización y normalización, ha sido uno de los objetivos más importantes de los sistemas de información. En las siguientes páginas se realizará un pequeño recorrido para mostrar la aportación de cada sistema de información, los mecanismos más utilizados, los sistemas normalizados, los estándares generalmente aceptados y las distintas asociaciones que han participado en su desarrollo, incorporando en estos sistemas los citados requisitos de la información contable.

La armonización contable en la UE ha evolucionado durante una serie de etapas bien diferenciadas. El punto de partida fue un escenario en el que cada país tenía su propia normativa diferente del resto de Estados y, por lo tanto, un sistema de información contable diferente (regulado por colegios profesionales en los países anglosajones y por el Estado en los países continentales) tanto en el sector privado como en el sector público. Si bien han sido ámbitos que han tenido una trayectoria propia, se observa un acercamiento de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (en adelante, NICSP) a las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIC/NIIF), que ha dejado de manifiesto diferencias conceptuales entre ambos sectores, como pueden ser la finalidad de lucro, la utilización del presupuesto o el criterio de devengo (IPSASB, 2013). Aún así, la cada vez mayor colaboración público-privada y la necesidad de consolidar las cuentas de estas colaboraciones también impulsa este acercamiento.

4.1.1 La contabilidad en el sector privado

En lo que al sector privado se refiere y debido, sobre todo, a la globalización de los mercados de capitales y a la desconfianza que producía en los inversores mundiales que una empresa tuviera, en la misma actividad, diferentes resultados, en función de los desiguales criterios normativos de contabilidad a aplicar en cada país, se priorizó la armonización de la información financiera. Hay que tener en cuenta que uno de los objetivos de la información financiera es la de atraer capitales, para lo cual, un aspecto

fundamental es la generación de la confianza.

En 1973 se crea el *International Accounting Standards Committee* (IASC) que hasta el 2001 será la responsable de crear o armonizar las NIC. En 2001 se crea el *International Accounting Standards Board* (IASB) siendo éste quien asume la responsabilidad de confeccionar la normativa contable internacional que se denominará en adelante NIIF (Giner Inchausti y Mora Enguítanos, 2001).

El periodo de vigencia de la IASC coincidió con las distintas etapas de la configuración de la Unión Económica y Monetaria (UEM). Como ya se ha descrito anteriormente, tras sufrir las turbulencias en los mercados internacionales, recorrer un largo camino en busca de una financiación menos volátil, y aprobado el Tratado de Maastricht (1992), estableciéndose las bases de la UEM para un crecimiento sostenible no inflacionario que es, en definitiva, uno de los atractivos que requieren los mercados, la CE tenía gran interés en dar ese paso en la armonización internacional para mostrarse en los mercados internacionales y captar sus ahorros. De este modo, en 1995, la CE externaliza el deseo de acercamiento a las NIC, por medio de la firma del acuerdo con la Organización Internacional de Comisiones de Valores/*International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) y, con ello, concede a la IASC un reconocimiento sin el que se hacía difícil su progreso.

El proceso de armonización contable en Europa adquiere mayor peso con la aprobación y aplicación inmediata en todos los Estados miembros del Reglamento 1606/2002³⁵ relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad. La UE, para poder competir con las bolsas norteamericanas y atraer los grandes capitales, necesitaba un mercado único de valores en la UE, bien armonizado y que pudiera ofrecer a los inversores la confianza necesaria para cautivar sus capitales. La estrategia para alcanzar ese nivel de armonización, hasta la aprobación de este reglamento, fue la

³⁵ Reglamento (UE) núm. 313/2013 de la Comisión, de 4 de abril de 2013, que modifica el Reglamento (CE) núm. 1126/2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a los estados financieros consolidados, los acuerdos conjuntos y la revelación de participaciones en otras entidades: guía de transición (Modificaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera 10, 11 y 12).

de emitir distintas directivas, pero estas tropezaban una y otra vez con las legislaciones internas de cada uno de los países miembros de la UE, lo que imposibilitaba alcanzar el grado necesario de armonización. Por lo que puede concluirse que la estrategia no estaba dando los frutos necesarios.

Una vez adoptado el euro y puesta en circulación la nueva moneda, no había justificación para más demora y se aprobó el Reglamento 1606/2002 que supuso el vuelco de la situación anterior. Este Reglamento afecta directamente a las empresas que cotizan en bolsa e implica la introducción de forma simultánea e idéntica de la nueva normativa en todos los países miembros de la UE. Así, fija una nueva estrategia contable basada básicamente en la idea de uniformidad por medio de la regulación, dejando de lado la idea de armonización, en obligar a aplicar las NIC para elaborar las cuentas anuales consolidadas de los grupos de empresas que coticen oficialmente en los mercados europeos. Subsanando, de este modo, los problemas derivados de las empresas multinacionales que cotizan en los mercados de distintos países. Asimismo, ha propiciado reformas contables de numerosos Estados miembros de la UE, entre los cuales se encuentra el del Estado español que en el 2007 aprobó el Plan General de Contabilidad.

Lo cierto es que la predisposición de los profesionales de la contabilidad y las propias empresas europeas e internacionales para conseguir un objetivo común, un sistema de contabilidad uniforme, ha sido fundamental. Y es que, se observaba la necesidad de dar solución a dos grandes problemas: por una parte, la inexistencia de criterios de comparabilidad de los estados financieros de empresas de distintos países, y por otra parte, la dificultad en tratar la cuestión de que, con unos mismos hechos económico-financieros, los resultados de la misma empresa eran distintos dependiendo del criterio utilizado en uno u otro Estado miembro. Esta predisposición facilitó la normalización de la información contable encaminándola hacia el objetivo perseguido por las empresas, que no era otro que poder presentar una misma información contable en cualquier mercado de valores.

4.1.2 La contabilidad en el sector público

En cuanto a la armonización de la contabilidad de la administración pública, es

precisamente esta predisposición la que se echa en falta puesto que el objetivo de estas contabilidades no es la atracción de capitales. Aún así, es necesaria la diferenciación entre la administración central y la local. La necesidad de armonización de la administración central que se encuentra más relacionada en el marco económico común con el resto de Estados miembros es mucho mayor que la necesidad que pueda tener la administración local que carece de estas relaciones multinacionales. Además, la naturaleza de la administración local que parece no tener la necesidad de coordinación con otros entes, tal y como se critica en la *Post-New Public Management*, tampoco impulsa esta necesidad de armonización.

Ello no es óbice para que nos podamos encontrar con las NICSP elaboradas a partir de 1997 por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad Pública (*International Public Sector Accounting Standards Board*, por sus siglas en inglés *IPSASs*) de la Federación Internacional de Expertos Contables (*International Federation of Accountants*, por sus siglas en inglés IFAC) y que pretenden mantener una sintonía con las normas elaboradas para el sector privado por el IASB, de hecho, la mayor parte de las NICSP emitidas (32), se fundamentan en las NIC/NIIF. Aunque también es cierto que las NICSP no se han acercado al efecto de las NIC/NIIF.

La UE, en su ánimo de controlar y comparar las cuentas ha hecho hincapié, en aquello que más le ha interesado y de lo que ya se ha profundizado suficiente: el déficit público y la deuda pública (Brusca Alijarde y Montesinos Julve, 2006). Para ello, utiliza las Contabilidades Nacionales, también conocidas como Macrocontabilidades, adaptadas al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales 1995 (SEC-95)³⁶ que permite la comparación homogénea entre los distintos Estados miembros y que se puede catalogar como una versión del Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas (SCN-93)³⁷ para la UE. A su vez, estos tienen sus antecesores en el Sistema de Cuentas Nacionales de Naciones Unidas (SCN-68)³⁸ y en el Sistema Europeo de

³⁶ Eurostat (1996)

³⁷ Commission of the European Communities/Eurostat, International Monetary Fund, Organization for Economic Co-operation and Development, United Nations, World Bank (1993)

³⁸ United Nations (1968)

Cuentas Económicas Integradas (SEC-70)³⁹ o (SEC-79 o SEC segunda edición)⁴⁰.

Sobre todo lo que diferencia el SEC-95 del resto de Sistemas Europeos de Cuentas es su carácter vinculante, pues es, de obligado cumplimiento. A partir de septiembre de 2014, entró en vigor el nuevo Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (SEC-2010) [Reglamento (UE) N° 549/2013] que reemplaza el SEC-95 con el objetivo de adaptar las cuentas estatales al nuevo entorno económico, a los avances en la investigación metodológica y a las necesidades de los usuarios.

En lo que a las Microcontabilidades se refiere, las reformas de los sistemas contables públicos comenzaron a mediados de los años ochenta, junto con la implantación de la teoría de la NGP, a estas reformas se sumaron España, Francia, Reino Unido, Alemania, Bélgica, Italia, Holanda, Suecia, y Finlandia (Fuertes Fuertes y Vela Barques, 2000). Tradicionalmente la contabilidad de la administración pública en general y la contabilidad de las entidades locales en particular, han estado orientadas al control de la legalidad, a justificar en qué se han utilizado los recursos, en definitiva, a justificar el presupuesto. Con las nuevas demandas de información económico-financieras para la gestión de los recursos públicos, introducidas por la NGP, estos países comenzaron con una revisión general de sus sistemas contables (Caperchione, 2006; Martínez Churriaque, Caraballo Esteban y Zubiaur Etcheverry, 2010).

En Francia, se aprobó un nuevo plan Contable en 1982, completado posteriormente con un conjunto de nuevas medidas recogidas en la Ley, de 6 de febrero de 1992, relativo a la Administración territorial de la República. En el Reino Unido, en 1987 y 1993, los colegios profesionales presentaron los Códigos de Prácticas. En el Estado español en 1990, se aprobó la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y en 1994, el Plan General de Contabilidad Pública. Todas estas reformas, en línea con la NGP, estuvieron orientadas al modelo empresarial, a la rendición de cuentas en términos de resultados (Hood, 1995). Ahora bien, cada Estado lo implantó ajustándose a las características, necesidades y organización territorial de su propio sector público, siendo el resultado un considerable incremento de la diversidad

³⁹ Eurostat (1970)

⁴⁰ Eurostat (1979)

de las prácticas contables (Pina Martínez, Torres y Yetano, 2009).

Las entidades locales, en lo que a la armonización de la información financiera microeconómica de carácter general se refiere (económico-financiera, presupuestaria y de gestión), quedaron bastante desamparadas a la espera de que la aplicación del SEC-95 en las Macrocontabilidades tuviera la suficiente influencia en las Microcontabilidades, suponiendo que estas deberían adaptarse para servir como base de la información de la Contabilidad Nacional⁴¹. De este modo, tras empezar con unos tímidos acercamientos por parte del Reino Unido, Suecia y Francia a las NICSP también se sumaron países como España. Pero es que, además, las NICSP tienen una evidente influencia anglosajona lo que ha supuesto un gran esfuerzo de adaptación para los países de Europa Continental donde la tradición contable ha sido diferente de la anglosajona.

En un estudio realizado por el Consejo de Europa (Council of Europe, 2007), en el que se tratan aspectos muy significativos, tales como la dualidad de criterios contables y presupuestarios; el año de implantación de los sistemas contables; el principio de devengo en los presupuestos; las relaciones entre criterios contables y presupuestarios o las distintas características del presupuesto, se muestra que los sistemas de información contable de las entidades públicas son poco homogéneos y que, aunque todas las respuestas afirman que sería provechoso obtener información comparable para mejorar la transparencia o la eficiencia, los gobiernos e instituciones públicas no muestran mayor interés en impulsar la aplicación de las NICSP (Erkizia Olaizola, 2006).

En la práctica del ámbito de la contabilidad microeconómica, para la elaboración y presentación de información contable tanto la de carácter presupuestario como la contabilidad económico-patrimonial, donde cada estado miembro de la UE tiene libertad para establecer sus propias normas contables y presupuestarias, coexisten veintiocho marcos normativos desiguales. Según el estudio empírico realizado,

⁴¹ Aparte de la IFAC, también el FMI, la OCDE, el Eurostat, el Banco Central Europeo o el Consejo de Europa han desarrollado distintos trabajos y recomendaciones para fomentar esta convergencia.

partiendo de los Informes sobre Procedimiento de Déficit Excesivo⁴², para el conocimiento de la convergencia de los sistemas contables en la UE, España además de compartir grupo con los Estados miembros que han tenido dificultades financieras, con Irlanda, Chipre, Portugal y Grecia, también se encuentra en el mismo grupo que cuenta con la menor convergencia entre sus sistemas contables públicos (Dasí González, Montesinos Julve y Murgui Izquierdo, 2014).

El devengo, criterio adoptado por las NICSP y SEC, es el elemento básico que hace posible la armonización internacional, es el único sistema de información generalmente aceptado que ofrece una imagen completa y fiable de la situación económica y financiera y los resultados de una administración, al recoger todos los activos y pasivos, y todos los ingresos y gastos de una entidad. Sin desdeñar la importancia del dinero en efectivo o del criterio de caja, las normas contables actuales apuntan a realizar el seguimiento de las decisiones y acciones y analizar las consecuencias a largo plazo (Chan, 2003). Aún así, once de los Estados miembros todavía funcionan con sistemas mixtos y es que, además de que el coste de pasar de un sistema a otro es muy considerable, el debate sobre la utilidad o, al menos, sobre el enfoque armonizado del devengo en la contabilidad pública todavía no se encuentre cerrado en todos los países (Comisión Europea, 2013).

En este sentido, sirva como ejemplo que aunque las normas internacionales de contabilidad pública de la IFAC se hayan decantado por el valor razonable (IFAC, 2008), el criterio de valoración más utilizado en las entidades locales sigue siendo el coste histórico, pero es que además siguen vigentes las distintas posibles percepciones [reconocidas por: (AECA, 2001b; FASB, 1984; IASB, 2008; IFAC, 1995; IGAE, 1994b; IVSC, 2007)] que se pueden encontrar en una de las normas básicas más importantes como son los modelos de valoración de activos: coste histórico, coste de reposición, valor realizable, valor venal, valor de tasación, valor actual neto, valor de mercado para el uso actual, valor de mayor y mejor uso, valor de uso alternativo, y coste de reposición depreciado (Navarro Galera y Rodríguez Bolívar, 2011).

La UE realizó un proceso de consulta (llevado a cabo por Eurostat en 2012),

⁴² Datos procedentes de Eurostat, 26 febrero 2014.

para ver la aplicabilidad de las NICSP (*IPSASs*) en los Estados miembros. Según el informe elaborado (European Commission, December 2012) la Comisión Europea se decantó por la elaboración de unas Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público (NECSP; *European Public Sector Accounting Standards*, por sus siglas en inglés *EPSASs*) basados en el devengo y que tomen como referencia las *IPSASs* aunque adaptadas a las necesidades específicas de los Estados miembros de la UE (Bergmann y Labaronne, 2013; Brusca Alijarde y Gómez Villegas, 2013).

4.2 Los sistemas de información contable en el Estado español

La contabilidad se puede definir como la observación, captación, representación y cuantificación, tanto estática como dinámica, *a priori* y *a posteriori*, de todos los hechos económico-administrativos que acontecen en torno a la unidad económica objeto de estudio. A través de este proceso contable podremos obtener informes destinados a ofrecer información a todos los agentes que lo necesiten (Malles Fernández y Del Burgo García, 2010).

Siguiendo esta lógica, el Sistema de Información Contable (en adelante, SIC) es la herramienta del sistema de información empresarial más extendida y normalizada en sus diferentes vertientes: financiera, analítica, de gestión y presupuestaria. Además de ello, ha sido una de las herramientas que más ha influido en la toma de decisiones de la actividad económico-financiera.

Hay que señalar que en el SIC del ámbito privado, conviven armoniosamente tanto la contabilidad financiera (también llamada externa o general, que está sujeta a una normativa de obligado cumplimiento), como la analítica (también llamada interna o de costes, que no está sujeta a un marco normativo determinado, pero que es imprescindible para la toma de determinadas decisiones).

La contabilidad financiera se basa en la elaboración de informes para quien demande información sobre la evolución y situación económico-financiera de la organización empresarial, lo que, en la mayoría de los casos, resulta ser una información útil para cualquier tipo de institución. Esta modalidad contable persigue principalmente

mostrar la imagen fiel de la empresa. Y es que, además de la antes citada captación de recursos financieros y rendición de cuentas, la normalización de la contabilidad financiera es utilizada como herramienta de apoyo fundamental para la administración pública en los aspectos correspondientes al sistema fiscal, sistema de incentivos, estudios sectoriales y similares.

En el caso español, la aprobación del Reglamento 1606/2002 de la CE respaldó la reforma contable a nivel estatal, en el 2007, se aprobó el actual Plan General de Contabilidad (PGC), se trata del texto normativo que regula la contabilidad financiera y tiene carácter obligatorio para todas las empresas. En su diseño, los referentes próximos han sido las NIC/NIF adoptadas en el seno de la UE. En el 2010, se aprobaron las modificaciones del PGC y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas. Las reformas relacionados con el coste de producción: en el 2013, Resolución de 1 de marzo, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y Resolución de 28 de mayo, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible; en el 2015, Resolución de 14 de abril de 2015, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. Todas estas normas y criterios aceptados por la ICAC sirven, a su vez, para orientar las cada vez más asentadas directrices de la contabilidad de costes de los servicios prestados por la administración pública.

Una vez confirmada la validez de la contabilidad financiera y su adaptabilidad para convertirse en herramienta útil para las entidades públicas, nació la contabilidad pública. La materialización normativa de este nuevo instrumento se produjo, por primera vez, en 1983, sufriendo modificaciones en 1994 y recientemente, en 2010, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP).

A la contabilidad pública se le asignó la tarea de cubrir la carencia de la contabilidad presupuestaria relacionada con el ámbito económico-patrimonial, aspecto que había quedado arrinconado en la mayor parte de las entidades públicas puesto que la contabilidad presupuestaria no lo trabaja minuciosamente. El último PGCP (2010) se elaboró teniendo en cuenta las NICSP, sin fuerza vinculante pero con carácter de

recomendación en la UE, con el fin de continuar con el proceso de normalización contable (Brusca Alijarde y Montesinos Julve, 2013b).

Asimismo, la publicación de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, de aplicación obligatoria en el sector público estatal a partir de 1 de enero de 2014, pretende un nuevo e importante paso en el proceso de modernización y normalización de la Contabilidad Pública. Tal y como se ha citado en la primera parte de este trabajo, una vez iniciados y debido a los distintos procesos de privatización de empresas públicas, liberalización de los servicios de interés general y ahondar en las diferentes posibilidades de colaboración público-privada, para la prestación de los servicios que son competencia de las entidades públicas, se puede recurrir a una infinidad de modos de gestión directa e indirecta de estos servicios y de sus actividades. Es frecuente que la descentralización de una serie de actividades no permita mostrar la realidad del conjunto ni permita evaluar la gestión de los responsables de la entidad pública (Condor López, 2014).

El sistema presupuestario, o la contabilidad presupuestaria, que tiene la ventaja de estar regulada y normalizada, tal y como se ha indicado anteriormente, refleja de forma exacta la ejecución presupuestaria por las organizaciones. Ciertamente, la contabilidad presupuestaria “ha sido la herramienta más utilizada en la gestión de los entes públicos, y durante muchas décadas prácticamente ha sido la única empleada” (Malles Fernández y Del Burgo García, 2010). Aún así, cabe subrayar que el objetivo y la armonización o normalización de la contabilidad presupuestaria ha estado más orientada al cumplimiento de la legalidad vigente, al seguimiento de la ejecución presupuestaria y a la consolidación de las cuentas de las entidades locales, en definitiva, ha seguido la lógica de la rendición de cuentas y no tanto la de la gestión de los recursos para la optimización de los resultados.

En concreto, la contabilidad de las entidades locales, básicamente presupuestaria, ha estado supeditada al reducido tamaño de los municipios, la escasez de medios técnicos y por un perfil más jurídico o protocolario de los interventores que contaban con escasa formación contable (Montesinos Julve y Vela Barques, 2000).

La contabilidad de costes, también denominada interna o analítica, no sujeta a un

marco normativo determinado, resulta un elemento clave en aquellas organizaciones empresariales en las que el consumo de recursos es relevante (Cañibano Calvo, 1987). Por su parte, la contabilidad de gestión viene a responder a la demanda de “agilizar y cambiar la forma de gestionar los organismos” a través de “una información contable en la que se pueda apoyar la toma de decisiones de los responsables de la gestión” (Muñoz Colomina, 1996). En este sentido, la contabilidad de gestión se puede definir como el mecanismo en el que se unen la contabilidad y la gestión. Dicho de otro modo, se trata de la contabilidad que sirve de instrumento de apoyo para la gestión, llegando a conectarse el origen de la contabilidad de gestión a uno de los desarrollos de la contabilidad de costes, al considerar que se nutre de toda la información contable relevante para la toma de decisiones.

Por su parte, los modelos de la NGP introdujeron en el sector público del Estado español, de un modo sutil, criterios de mercado y principios de gestión privada que necesitaban un soporte, un sistema de información y control de gestión que cumpliera el doble objetivo de, por una parte, reforzar el nuevo modelo de gestión pública dirigido a la consecución de los objetivos de la entidad pública y, por otra parte, proporcionar a los políticos y a los gestores la información necesaria para tomar decisiones, controlar la implantación de las mismas y rendir cuentas de la gestión realizada (A. López Díaz, 1998).

Aunque la contabilidad de gestión, en el Estado español, se ha desarrollado sobre todo en el sector privado, podemos observar que dentro de los principios de la contabilidad de gestión se han realizado acercamientos a los temas relacionados con las Entidades Públicas. Así, entre los documentos que emite la AECA, sobre este apartado podemos disponer de los Documentos: 15 La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas (AECA, 2001a), 16 Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas (AECA, 2000), y 26 Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos (AECA, 2002).

Con todo lo expuesto y en lo que a nuestro trabajo compete, entendemos que el SIC puede ayudar a definir las bases de los registros, identificar la información sustantiva y, en definitiva, crear un sistema de información más estandarizada, más fiable y comparable, gracias a sus características y su normalización y, en definitiva,

más útil para la toma de decisiones (Muñoz Colomina, Cano Montero y Chamizo González, 2011).

Ciertamente, las características más importantes de la información contable, especialmente en la contabilidad financiera, son la objetividad y la verificabilidad, dando como resultado una información fiable, lo que hace incrementar la credibilidad de la información ante la ciudadanía. Una vez obtenida la información fiable, la característica que le debemos atribuir es la comparabilidad, ya que será este atributo el que revele la mejor o peor posición que muestren los datos obtenidos de la información contable, sin dejar a un lado la agilidad, factor determinante en una toma de decisiones eficaz. Estas son las razones por las que se persiguen la armonización (reconciliación de los distintos puntos de vista) y la normalización (uniformidad en las normas contables de cada país) contable.

4.3 Las contabilidades en las Administraciones Públicas del Estado español

La sociedad, quizás inducida por la actual situación de crisis, por un mayor acceso a la información y por los conocidos escenarios de corrupción, es cada vez más incrédula y más exigente con la gestión de la administración pública. Por ello, los gestores públicos deben ahondar, aún más, en el desafío que supone constituir el equilibrio y la armonización entre los principios de legalidad, eficacia y eficiencia, en aras a instaurar una cultura orientada a la obtención de resultados. Así se plasma en la vigente Ley General Presupuestaria que señala la consecución de una actuación eficaz y eficiente como uno de los principios básicos de la gestión pública.

En la actualidad, aspectos como la transparencia, en apoyo a la participación ciudadana, son los nuevos ingredientes que se van añadiendo a la búsqueda de la mejora constante, la modernización, la normalización y la eficiencia de los sistemas de información de la administración pública (Brusca Alijarde y Montesinos Julve, 2013). En anteriores décadas, en respuesta a diferentes inquietudes y demandas sociales, se atendieron otros ámbitos e interés relacionados con la contabilidad, tales como: Análisis y difusión de la información contable; Contabilidad de Gestión y Análisis de la

Eficiencia; Descentralización y Consolidación de Estados Financieros; Aproximación entre la Contabilidad Pública y la Contabilidad Nacional; Comparabilidad y Armonización Internacional de los Sistemas Contables; Administración electrónica y *egovernment*; Control y Auditoría en el Sector Público; Nuevas formas de financiación de los servicios públicos; y Responsabilidad Social de las Administraciones Públicas (Brusca Alijarde, 2010).

No es ninguna novedad que los últimos años están siendo muy críticos para la administración pública en general y para las entidades locales en particular. A la batería de medidas citadas con anterioridad, en concreto dentro del marco de la LRSAL, hay que añadir la polémica iniciada en el 2013 con el proyecto sobre el coste estándar de los servicios públicos, edulcorado posteriormente con el coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales⁴³. Ello, junto con la aprobación del texto de la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española que desvincula los precios del IPC para vincularlos al coste de los servicios públicos prestados, ha dejado de manifiesto la necesidad y obligatoriedad de calcular y transmitir la información del coste del servicio público a la sociedad que, en principio, tal y como se cita en la misma Orden HAP/2075/2014, no va más allá de un ejercicio de transparencia.

4.3.1 La contabilidad presupuestaria

Todo ello nos lleva a preguntarnos si la arraigada contabilidad presupuestaria debiera agilizar su procedimiento, de carácter más burocrático y amparado en la legalidad, a un modelo que se aproxime a la búsqueda de la efectividad de resultados. Aunque la ley lo explicita en la LGP, realmente la normativa que lo rige no plantea una herramienta de gestión para la consecución de unos resultados prefijados o para la toma de decisiones, sino un objetivo de rendición de cuentas y consolidación de los presupuestos de las entidades del sector público, dejando abierta, eso sí, la posibilidad de que una vez cumplido este objetivo además pueda servir como herramienta de gestión.

Ciertamente, cada vez es más notoria la necesidad de armonizar la tradición

⁴³ Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre

presupuestaria, la partida simple, el criterio de “caja o caja modificada” e información contable “exacta” que chocan una y otra vez con las nociones de la partida doble, el criterio de “devengo” y la imagen fiel. La convergencia de la información de las entidades públicas y la armonización debe de estar orientada a la gestión y control de los *outputs*, al impacto de las políticas, a la consecución de los objetivos y a la revisión de los resultados. (Brusca Alijarde y Montesinos Julve, 2014).

En este sentido, las modificaciones y adaptaciones realizadas en los presupuestos generales, adecuando las estructuras a la clasificación por programas, toman en consideración las finalidades u objetivos, los *outputs*, que se pretenden conseguir con los recursos utilizados. Aún así, no son suficientes para los gestores y responsables institucionales. La información suministrada por la contabilidad presupuestaria debe ser completada con la información extrapresupuestaria. De hecho, la misma normativa (Orden HAP/419/2014) cita los mayores costes y el muy difícil cumplimiento por parte de los ayuntamientos pequeños de “la llevanza de una contabilidad de costes o al establecimiento de nuevas obligaciones de información extracontable”, por lo que se exige disponer, “al menos, de una información presupuestaria más detallada y con una mejor y más exacta correspondencia con los servicios prestados”.

4.3.2 La contabilidad pública y la importancia del planteamiento de los costes

En cuanto al PGCP y sus antecedentes, nos podemos encontrar con el PGCP de 1983, de características similares al Plan General de Contabilidad para la Empresa (PGCE) de 1973. El actual PGCP es el aprobado mediante la Orden EHA/1037/2010, pero este Plan parte del PGCP aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 1994 (PGCP'94) que fue el plan contable marco para todas las Administraciones Públicas y que tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa (PGC) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las Administraciones Públicas.

Tanto el PGCP, Orden EHA/1037/2010, como las Instrucciones de Contabilidad normal, Orden HAP/1781/2013, y simplificada, Orden HAP/1782/2013, que contienen la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la administración local

(PGCPAL) han sido elaborados tomando en consideración la *IPSASs*. Parece, por tanto, que un nuevo proceso de reforma como la *EPSASs* no requeriría cambios significativos en una normativa española adaptada y en armonía con las *IPSASs*.

4.3.2.1 Plan General de Contabilidad Pública

La obligatoriedad de la aplicación del PGCP'94 fue impuesta a las Administraciones Públicas estatales a partir del 1 de enero de 1995 aunque con posterioridad la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) aprobó adaptaciones concretas.

Por su parte, la IFAC, que elaboró las NICSP, recomienda la adopción de estas normas, aunque, en la UE no existe ninguna norma que explícitamente obligue a los Estados miembros a aplicar las NICSP. Aun así, con la intención de avanzar en el proceso de normalización contable y mejorar la calidad de la información contable en el sector público español, el PGCP se ha adaptado a las NICSP.

El PGCP consta de cinco partes precedidas de una introducción, en la primera parte, donde se define el marco conceptual de la contabilidad pública, se puede observar que, por un lado, el objetivo sigue siendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable y, por el otro, se detallan los requisitos o características de la información a incluir en las cuentas anuales, que son: claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad.

Uno de los objetivos que concierne directamente a este trabajo de investigación está basada en los, cada vez más famosos, principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, que ha traído consigo la introducción de información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, en las cuentas anuales del sector público que permita apoyar la adopción racional de decisiones.

En este sentido, en los apartados 25 y 26 del contenido de la memoria, se localizan la información sobre el coste de las actividades (25) y los indicadores de gestión (26), que se analizarán en el siguiente capítulo.

4.3.2.2 Instrucciones del modelo normal, simplificado y básico de contabilidad local

Por último, con el ánimo de dirigirnos hacia nuestro trabajo de investigación, tal y como redacta la Orden EHA/1037/2010 y por lo que afecta a las Entidades Locales, de acuerdo con el artículo 203 del TRLRHL, aprobado por el artículo único del RDL 2/2004, el PGC debe ser conforme al PGCP, asimismo, por medio de las Órdenes EHA/4041/2004, EHA/4042/2004 y EHA/4040/2004, quedaron aprobadas las Instrucciones del modelo normal, simplificado y básico de contabilidad local, cuyo objetivo fundamental fue adaptar los criterios contables para las entidades locales a los principios recogidos en el PGCP'94 y que sustituyeron a las Instrucciones de Contabilidad aprobadas en el año 1990.

En estas instrucciones, el Título II que se refiere a los modelos Normal, simplificado y básico del Sistema de Información Contable para la Administración Local (SICAL), en la Regla 12 tanto del modelo normal como del modelo simplificado, se establece que el Sistema de Información Contable de la Administración Local normal (SICAL-normal) debe permitir el cumplimiento de, entre otros, fines de gestión en el que se concreta que debe: “a.3) Determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios”. Además, estos mismos dos modelos, subrayan como novedosa la “inclusión, en la memoria, de indicadores relativos a la situación económico-financiera y presupuestaria de la entidad, que complementarán la información facilitada para la toma de decisiones y mejora de la gestión”.

Casi una década más tarde, dos de estas tres instrucciones, las del modelo normal y simplificado, han sido actualizados por las ordenes HAP/1781/2013, de 20 de septiembre y HAP/1782/2013, de 20 de septiembre y derogan las anteriores instrucciones al entrar en vigor el 1 de enero de 2015. Estas actualizaciones se basan fundamentalmente en las adaptaciones realizadas en el PGCP, en el marco conceptual y en las normas de reconocimiento y valoración.

En sus Reglas 13 y 14, Normal y Simplificado respectivamente, “Fines” se establece que el SICAL debe permitir el cumplimiento de los siguientes fines:

- a) Suministrar la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.
- b) Facilitar información para la determinación del coste y rendimiento de los

servicios públicos.

La Orden HAP/1781/2013 contiene en su tercera parte, sobre normas de elaboración de las cuentas anuales, en el punto 11. Memoria: f) que “La información contenida en las notas “26 Información sobre el coste de las actividades” y “27 Indicadores de gestión” se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior.

Además “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”.

Posteriormente en la memoria, que contiene las notas 26 y 27, para la confección de la información de estas notas se hace una referencia directa a “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004)”, “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público (IGAE, 2007)” y a la “Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, 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 PGCP”.

Por su parte la instrucción del modelo simplificado, la Orden HAP/1782/2013 ha omitido la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión por considerarse poco relevantes en las entidades que aplican el modelo simplificado.

En lo que a los municipios de menor población se refiere, se evidencian las dificultades del cumplimiento estricto de los criterios contables que cuentan con muchos menos recursos, de medios técnicos y de formación contable, de ahí las exenciones de obligaciones contables. El estudio realizado sobre la implementación de forma real de la actual normativa en el Estado español evidencia que los municipios de mayor tamaño son más estrictos, en el cumplimiento de los criterios contables, que los municipios de menor población (Brusca Alijarde y Montesinos Julve, 2014)

Síntesis

La UE sigue esforzándose en la armonización, convergencia y normalización de los sistemas de información. En el sector privado la predisposición de los profesionales y las empresas europeas e internacionales ha facilitado avanzar de manera muy significativa en este proceso. Aunque en esta área, el sector privado ha ido muy por delante del sector público, la globalización de la actividad de las empresas junto con las necesidades de financiación de éstas ha favorecido notablemente esta convergencia.

En lo que se refiere al sector público, el proceso sigue contando con numerosos obstáculos tanto internacionales como europeos y es que son más que notorios los distintos puntos de partida y las distintas realidades. Las administraciones centrales, de primer nivel, de los Estados miembros de la UE utilizan las Macrocontabilidades, Contabilidades Nacionales adaptadas al SEC-2010, para la comparación homogénea entre ellos y centrando la atención en el déficit público y en la deuda pública.

Las Microcontabilidades, influidas por la demanda de información para la gestión de la NGP, iniciaron la revisión de sus sistemas de información a mediados de los años ochenta en línea con la NGP pero ajustándose a las características, necesidades y organización territorial del sector público propio de cada Estado miembro ocasionando un considerable incremento de la diversidad de las prácticas contables.

Ante este escenario la IFAC, en 1997, emite las primeras NICSP en sintonía con las NIC/NIIF, pero la naturaleza de las entidades públicas que parece no tener ni la necesidad de coordinación con otros entes ni la necesidad de atraer capitales, las mantiene al margen. El estudio realizado en el 2007, muestra claramente los aspectos positivos y se postulan favorablemente ante las NICSP, aunque también desvela la heterogeneidad de los sistemas de información y la falta de interés en impulsar las NICSP. Después del proceso de consulta de 2012 sobre la aplicabilidad de las NICSP en los Estados miembros, la CE pretende elaborar las NECSP (*EPSAS*) con referencia en las NICSP (*IPSASs*) aunque adaptadas a las necesidades específicas de los Estados miembros de la UE.

En el Estado español ya han sido realizadas las adaptaciones normativas necesarias en línea con las normas internacionales, tanto las del sector privado que tiene un carácter más obligatorio como las del sector público en forma voluntaria que ante un

nuevo proceso de reforma como la *EPSAS* no requeriría cambios significativos. Ahora bien, según un estudio realizado en el 2014, España se encuentra, junto con Irlanda, Chipre, Portugal y Grecia, en el grupo que cuenta con la peor nota en lo que se refiere a la convergencia entre sus sistemas contables públicos.

Tanto los apartados 25 y 26 del contenido de la memoria del PGCP como las notas 26 y 27 de la Instrucción del modelo normal de la contabilidad local requieren respectivamente la “Información sobre el coste de las actividades” y los “Indicadores de gestión”. Para su elaboración, se remiten a los documentos “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004)”, “Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público (IGAE, 2007)” y a la “Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, 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 PGCP”.

El nivel de exigencia disminuye con respecto a las entidades locales con menor población, la Instrucción del modelo normal establece la obligatoriedad de cumplimentar la nota 26 únicamente a las entidades locales de más de 50.000 habitantes y a las de ámbito superior (Diputaciones, mancomunidades, etc.), a partir del ejercicio 2017. La Instrucción del modelo simplificado, omite esta nota por considerarse poco relevante en las entidades que aplican el modelo simplificado.

Aún así, las Instrucciones de los modelos Normal y Simplificado de Contabilidad Local, establecen que el SICAL debe permitir:

- a) Suministrar la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.
- b) Facilitar información para la determinación del coste y rendimiento de los servicios públicos.

Con todo ello, se puede afirmar que la adaptación de los sistemas de información desde un punto de vista normativo y en sintonía con las NIC/NIIF y las NICSP o futuras NECSP, ya está realizada y que no se prevén modificaciones significativas o trascendentales. Otra cuestión es la aplicación y la diligencia práctica de toda esta normativa.

Capítulo 5. **LOS SISTEMAS DE COSTES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**

Introducción

A la hora de tratar el tema del sistema de costes es imprescindible mencionar el sector privado. Desde que iniciara su andadura como contabilidad industrial, su sector germinal, el sistema de costes ha evolucionado y ha sabido adaptarse para dar respuesta a las necesidades de información surgidas para la toma de decisiones racionales, con lo que su uso se ha extendido en todos los sectores económicos. Su principal virtud ha sido la de informar sobre la eficiencia de los centros de responsabilidad y de los ciclos de explotación. Hoy en día cuenta con la suficiente y necesaria experiencia para corroborar los beneficios que aporta su uso, siendo un sistema complementario que convive armoniosamente dentro del sistema de información general de las empresas.

La contabilidad de costes, también denominada interna o analítica, surge del conflicto entre los intereses de los propietarios-inversores y la dirección de las grandes empresas. Esta modalidad de contabilidad no ha desplazado a la contabilidad financiera. De hecho, la contabilidad financiera, diseñada para informar a los propietarios-inversores, no puede cubrir la función de suministrar información relevante de control interno de las actividades para la toma de decisiones demandadas por la dirección, por lo que ambas contabilidades coexisten llevando a cabo funciones que se complementan (Gonzalo Angulo, 1992).

En la tradición contable, las diferentes formas de enlazar las cuentas que pertenecen al ámbito interno y externo se clasifican en el sistema monista que utiliza un único plan de cuentas más característico en los países anglosajones y en el sistema dualista que separa las dos contabilidades y es más utilizado en los países continentales. Ahora bien, tanto la información externa como la interna se refieren a la misma realidad por lo que forman parte de un mismo sistema, no se trata de dos mundos estancos (dualismo radical) sino, al contrario, ambas contabilidades se demandan y se suministran datos de forma recíproca, de ahí la denominación de sistema dualista

moderado, en contraposición del puro o radical (Malles Fernández, 1998).

Es legítimo diferenciar el sector público del privado en el fin de su actividad, siendo el motivo de su existencia el cumplimiento de cierto grado de satisfacción de unas determinadas necesidades dirigidas al bienestar social. La actividad y la recuperación de los recursos económico-financieros invertidos del sector privado dependen directamente de los ingresos generados por las ventas de su ciclo de explotación donde es imprescindible el estudio de los distintos márgenes y resultados económicos suministrados por la contabilidad de costes y de gestión. En cambio, el sector público en general y las entidades locales en particular, ofrecen servicios que en ocasiones: carecen de un cobro directo e individualizado, se consumen de un modo pasivo por la ciudadanía, presentan dificultades de definición y medición o se prestan en régimen de monopolio y se financian de forma indirecta a través de impuestos (Norverto Laborda y Muñoz Colomina, 1997). De hecho los activos, cuyo control económico pertenezca al sector público, se clasifican desde la óptica contable en función del uso que se haga de ellos:

- “activos empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo portadores de «rendimientos económicos futuros» y
- activos empleados para suministrar bienes y servicios portadores de un potencial de servicio, que se trata de activos que generan flujos económicos sociales que benefician a la colectividad” (PGCP, 2010).

Por ello, teniendo en cuenta las diferentes necesidades de información entre estos dos sectores, los avances que se han realizado en los últimos años en el sector público que cuenta con una cada vez más amplia experiencia y con el ánimo de centrar y acotar el tema de investigación, se va a realizar una revisión de la contabilidad de costes de la Administración pública en el ámbito español, aunque ello no será óbice para que, en determinados momentos, se realicen referencias concretas tanto para su diferenciación como para su mejor comprensión.

Tal y como se viene relatando, cada vez se tienen más referencias normativas en relación con la exigibilidad de los costes de los servicios públicos. Si en un principio se partía de la obligatoriedad de calcular y publicar en las ordenanzas municipales los costes de los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos, este requisito se ha

ido extendiendo al resto de los servicios que ofrecen las entidades públicas en general y las entidades públicas locales en particular. Asimismo, la normativa reguladora sobre los criterios de cálculo de costes se ha ido asentando así como los distintos recursos doctrinales y aplicaciones prácticas. De este modo, el presente capítulo recoge, además de lo anteriormente citado, las características de los modelos y de aquellas definiciones que resultan más significativas y serán utilizadas en el modelo propuesto.

5.1 La exigencia del cálculo de los costes de los servicios públicos

Sin dejar a un lado la función de suministrar información relevante de control interno de las actividades para la toma de decisiones demandadas por la dirección, desde el punto de vista de la legislación vigente, nos podemos encontrar con referencias de necesidad o de obligatoriedad de información sobre el coste de los servicios públicos en general y de aquellos prestados por las entidades locales en particular. Además esta exigencia puede estar vinculada a diferentes aspectos como pueden ser la financiación, la eficiencia, la eficacia, grado de realización de los objetivos, la imagen fiel y la transparencia.

La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos explicita claramente la fijación de los importes tanto de las tasas como de los precios públicos en función de los costes de los servicios prestados o de las actividades realizadas. El artículo 6 de esta Ley, define el concepto de tasas, refiriéndose a la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. Asimismo en el siguiente artículo 7, principio de equivalencia, indica que las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible.

Con el ánimo de cubrir los costes pero teniendo en cuenta tanto la no recepción voluntaria como el principio de la capacidad económica el artículo 19 relativo a los elementos cuantitativos de la tasa, concreta que el importe de las tasas se fijará tomando como referencia el valor de mercado correspondiente o el de la utilidad derivada de

aquella, sin que pueda exceder, en su conjunto, el coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

A este respecto es de señalar que este mismo artículo determina tomar en consideración además de los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero y amortización del inmovilizado, aquellos que se consideren necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad.

En cuanto a la cuantía de los precios públicos, (artículo 24 y 25) relativas a aquellas prestaciones de servicios o realización de actividades que se presten también por el sector privado, y sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados, estos precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos.

Según los artículos 20 y 26 de esta ley, toda propuesta de establecimiento o modificación de la cuantía de tasas y precios públicos deberá ir acompañada de una memoria económico-financiera que justifique el importe de los mismos y el grado de cobertura financiera de los costes o valor del recurso o actividad de que se trate.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, en su exposición de motivos, en el apartado VI, cita como novedad, la referencia expresa a la finalidad de la contabilidad del sector público estatal de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y facilitar la gestión y la toma de decisiones. Así, quedan recogidas en las normas generales de la contabilidad del sector público estatal, en los artículos 119 Principios generales y 120 Fines de la contabilidad del sector público estatal.

Del mismo modo, indica que se informará en el balance de resultados y en el informe de gestión, referenciados en los artículos 71 Balance de resultados e informe de gestión y 128 Contenido de las cuentas anuales de las entidades que deben aplicar los principios contables públicos, del grado de realización de los objetivos, los costes en los que se ha incurrido y las desviaciones físicas y financieras que, en su caso, se hubieran producido.

La Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, subraya el valor de la eficiencia y la necesidad de controlar la utilización de los recursos públicos como método de análisis de la eficiencia, siendo necesaria la implantación de la contabilidad analítica. Así, en el Capítulo III Gestión económico-financiera, el artículo 133 Criterios de la gestión económico-financiera, recoge en sus apartados “e” y “f”, la introducción de la exigencia del seguimiento de los costes de los servicios y que la asignación de recursos, con arreglo a los principios de eficacia y eficiencia, se haga en función de la definición y el cumplimiento de objetivos.

Tal y como se viene relatando, estos principios de eficacia y eficiencia están cada vez más asentados en los métodos de gestión y en la consecución de los objetivos. Aun así, sigue siendo importante la distinción entre lo que mide cada uno de ellos:

- la eficiencia, mide el número de las prestaciones de servicios o realización de actividades (*outputs*), cómo se obtienen y qué recursos han sido necesarios, valora la relación entre *inputs* y *outputs*, y
- la eficacia, entendiéndolo este último como la medida en la que se alcanzan los resultados establecidos, el efecto que tiene la prestación o la actividad sobre el destinatario, valora la relación entre *outputs* y resultados (*outcomes*) (Valiño Castro, 1998).

Por medio del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, se actualizan las modificaciones sufridas hasta el momento y se recogen aquellos aspectos destacados en este trabajo sobre la Ley 8/1989 de Tasas y Precios Públicos. En el artículo 205 sobre fines de la contabilidad pública local, recoge como tal, determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios. De tal modo que, según el artículo 211 que trata de las memorias que acompañan a la cuenta general, los municipios de más de 50.000 habitantes acompañarán a la cuenta general una memoria justificativa y una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste.

El conocimiento y consecuencias relacionadas con el cálculo de costes de los servicios y actividades sujetos a tasas y precios públicos no es reciente, ha sido más que notoria tal y como se puede observar en las innumerables citas realizadas a la Sentencia

del Tribunal Supremo (STS) donde se recoge la dificultad de la implantación de un modelo del costes y destaca la trascendencia de la memoria económica financiera y su finalidad "la elaboración de un estudio económico-financiero del coste de los servicios es pieza clave para la exacción de las tasas, por ello, aun reconociendo las dificultades de llevar a cabo una contabilidad analítica de costes, mas difícil a medida que la Administración municipal de que se trate es más reducida en medios materiales y personales, por la concentración ineludible en la prestación de los servicios, es menester, no obstante, un mínimo rigor real en su planteamiento y formulación (...)" (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª Sentencia de 8-3-2002).

La Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, debe enmarcarse dentro de unas medidas restrictivas con respecto a las administraciones públicas que se han estado aderezando desde que en el TUE 1992 se adoptaran los objetivos de crecimiento sostenible y estabilidad de precios, en 1997 el Pacto de Estabilidad y Crecimiento limitara el déficit público, en la 2ª reforma de la constitución del 2011 el principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera fuese elevada a rango constitucional y la Ley Orgánica 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera lo desarrollara para adecuarse a las reglas del Pacto Presupuestario, ubicado entre las medidas adoptadas para reforzar el pilar económico en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la UEM (TECG) (BOE, 2013).

En lo que al tema de los costes de los servicios públicos prestados por las entidades locales interesa, el número treinta y uno incorpora en la LBRL un nuevo artículo 116 ter con la siguiente redacción:

“Artículo 116 ter. Coste efectivo de los servicios.

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.”

Asimismo establece que el coste efectivo sirve ante las diputaciones como justificante del coste de la prestación de un servicio para un municipio y en caso de que el servicio sea asumido por las diputaciones, ésta repercutirá al municipio el coste efectivo.

Por último, la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española, suprime el carácter automático de las revisiones en el sector público. Para actualizar los precios y tarifas, no queda más remedio que calcular el coste real de los servicios y actividades llevadas a cabo. De hecho, la práctica de indexar precios y tarifas públicas, incluyendo, precios de contratos públicos, subvenciones, precios y tarifas regulados, prestaciones, ayudas, multas y sanciones o valores referenciales a índices de precios pasados está excesivamente generalizada en el sector público en general. En particular, mediante la disposición final cuarta de esta Ley 2/2015, se modifica el artículo 25 del TRLRHL 2/2004, para que el informe técnico-económico sea también exigible para el establecimiento y la revisión de las tasas en todos los casos.

La Ley 2/2015 se refiere a la generación de una inflación más elevada como “efectos de segunda ronda”, debido al efecto que tienen en el Índice de Precios de Consumo (IPC) algunos factores que no tienen una conexión directa con el coste real de, en nuestro caso, la prestación del servicio o la actividad realizada. Además señala la persistencia de esta inflación aun cuando haya desaparecido la causa inicial que afectara al incremento del IPC e incide en que un “correcto funcionamiento de un mecanismo de fijación de precios requiere que estos transmitan la información relevante respecto a los costes y la demanda”. Aunque en estos momentos la inflación no sea una cuestión preocupante en el Estado español y la implementación de esta Ley pueda derivar otras anomalías, que las variaciones estén orientadas a los costes debería garantizar una mayor estabilidad de precios y una mejora en la eficiencia.

Tal y como se indica en el artículo 4 relativo al régimen aplicable a la revisión periódica y predeterminada de valores monetarios en el ámbito del sector público, las revisiones de cualquier valor monetario en cuya determinación intervenga el sector público no podrán ser objeto de revisión periódica y predeterminada en función de precios, índices de precios o fórmulas que los contenga, aunque mantiene alguna

excepcionalidad en función de precios individuales e índices específicos de precios. Todo ello pone en relieve y refuerza aún más, si cabe, la necesidad y obligatoriedad de calcular y transmitir la información del coste de los servicios públicos.

5.2 La evolución de los modelos y criterios de cálculo de costes de los servicios públicos

Desde la aparición de la NGP la armonización y aplicación de los sistemas de costes se ha ido desarrollando intermitentemente hasta nuestros días, con significativos problemas en su implantación y aplicación práctica. Este desarrollo se ha ido especializando en los distintos niveles, con el ánimo de mantener unas características básicas de armonización y proveer de la suficiente flexibilidad que requiere la diversidad de las administraciones públicas.

Un primer manual, elaborado por el Instituto de Estudios de la Administración Local, en 1976, coincidió en el tiempo tanto con las ideas de la NGP como con la aprobación de la LGP (1977) donde se percibían las primeras voces con respecto a la importancia de los estudios de costes de la administración pública.

Estas primeras voces tienen su eco en el PGCP 1981, donde se tuvo en consideración la contabilidad analítica, tanto el PGCE de 1973 como el PGCP de 1981 y su nueva versión de 1983 reservaron el Grupo 9 del cuadro de cuentas para ello. También es cierto que tras los reiterados fracasos en su implantación, quizás debido a su complejidad, ni el PGCE de 1990 ni el PGCP de 1994 lo desarrollaron. El PGCE dio rienda suelta y dejó en manos de las empresas el desarrollo de su contabilidad analítica y en los vigentes PGCE2007 y PGCP2010 se deja de reservar este Grupo 9 para la contabilidad analítica, aunque el PGCP incorpora en la Memoria los apartados “25 Información sobre el coste de las actividades” y “26 Indicadores de gestión”.

En lo que al sector público se refiere, la IGAE después de un primer fallido intento de implantar, a pesar de su obligatoriedad, un sistema único de cálculo de costes para todas las administraciones públicas basado en el Grupo 9 de 1983, a finales de los años ochenta, se centró en el estudio de áreas funcionales y sectores más concretas, en Organismos Autónomos de carácter comercial e industrial donde la contabilidad

analítica del sector privado ya contaba con experiencia contrastada. Se realizaron contrastes basados en el Modelo de Contabilidad Analítica según el Grupo 9 y se obtuvieron los diseños de unos modelos referenciados en el Grupo 9 con una serie de matizaciones que trataban de: precisar los objetivos perseguidos con los recursos consumidos; establecer las tres fases de clasificación, localización e imputación de costes; reducir al máximo los costes indirectos mediante la definición de una batería de claves de reparto; aplicar el principio de devengo; identificar los centros de trabajo, las actividades llevadas a cabo y las unidades de obra más significativas; establecer los costes estándares para poder analizar las desviaciones de los resultados; mantener una relación independiente con la contabilidad pública aunque se sustentara con la información contable, se procuraba una relación de dualismo moderado.

La implantación de estos modelos tampoco tuvo el éxito esperado, salvo en casos muy puntuales aunque todo ello facilitó la labor de la creación del Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para los Organismos Autónomos), que perseguía el objetivo de la obtención de una información analítica de carácter normalizado común para los Organismos Autónomos. Este modelo que no escatimó en la fundamentación teórica, estableció el nuevo marco de la Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas, pero tampoco tuvo fortuna en la implantación.

De hecho, aunque la contabilidad analítica no se desarrolló dentro del PGCP1994 por su carácter obligatorio emplazó a la IGAE a fijar los principios y procedimientos básicos de contabilidad analítica, elaborar las directrices necesarias para la normalización de informes y recabar la presentación de éstos cuando lo estimara oportuno. En ese mismo año, después de varios intentos frustrados, la IGAE publicó el Modelo CANOA (Denominada en la versión del 2002 como Sistema de Contabilidad Analítica Normalizada para los Órganos de la Administración y actualmente como Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones de la Administración) que básicamente se enfrentaba a la problemática de la diversidad de actividades realizadas y servicios prestados por estas organizaciones. Para ello, este modelo que parte de un modelo contable estándar personalizable, permite: valorar el coste de las actividades y de la prestación de servicios públicos; analizar el empleo de los recursos públicos desde la perspectiva de la eficiencia y economía y; ayudar en la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios públicos.

Una vez establecido este modelo de Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas, la IGAE no se vuelve a pronunciar hasta pasada una década y siguiendo la estela de la filosofía de este modelo y el emplazamiento del PGCP1994, en el 2004, lo eleva de rango y lo publica como los “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” que junto con la posterior publicación en el 2007 de “Los Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público”, marcan el punto de inflexión (Carrasco Díaz y Buendía Carrillo, 2013) y sirven de base para el desarrollo de los apartados 25 y 26 de la memoria del PGCP (2010) relativos a la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión respectivamente.

Siguiendo esta misma línea y con el ánimo de determinar, pormenorizar y completar mejor las instrucciones para el cumplimiento de los informes de los apartados 25 y 26 de la memoria del PGCP, en vigor desde enero de 2011, se publica la Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, 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 PGCP.

En este sentido, una vez establecidas las bases que regulan estos apartados 25 y 26 de la memoria del PGCP, las notas “26 Información sobre el coste de las actividades” y “27 Indicadores de gestión” de la memoria de la instrucción del modelo normal, lo más coherente, tal y como lo proponen (Carrasco Díaz y Buendía Carrillo, 2013), es adaptar los criterios de cálculo de coste de los servicios de las entidades locales a los criterios que se han determinado en la resolución de 28 de julio de 2011, a las bases que previsiblemente van a regular el resto de las entidades del sector público (Buendía Carrillo y Llorente Muñoz, 2012). Así se hace en la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

Mientras tanto, también se llevaron a cabo distintas iniciativas entre las que cabe destacar, sobre todo por la intencionalidad de armonización, el proyecto que sobre el cálculo de costes e indicadores de gestión desarrolla, a partir del 2003, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), siendo fruto de este proyecto, además de

un sinfín de materiales científicos⁴⁴, una “Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local” (Prieto Martín y Robleda Cabezas -Coordinadores-, 2006) y un “Manual de Procedimiento para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local” (MAPISCAL).

Nada más aprobarse la Orden HAP/1781/2013 por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local y donde se recoge que en la memoria se debe elaborar la información sobre el coste de las actividades y se alude expresamente a la resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, se marco un último hito, la LRSAL entró en vigor el 31 de diciembre de 2013. Según su artículo 116 ter.1.- “Todas las Entidades Locales calcularán antes del día 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan” y 6 días más tarde, 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 que toma como fuente primaria de información la estructura de los presupuestos de las entidades locales modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

Para reforzar la necesidad de calcular los costes de los servicios la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española modifica el artículo 25 del TRLRHL 2/2004, para que el informe técnico-económico sea también exigible para el establecimiento y la revisión de las tasas en todos los casos y elimina las subidas automáticas de precios en función del IPC en el sector público, lo que obliga a que las subidas estén justificadas por un aumento de los costes de los servicios. Lo cual sigue siendo un estímulo más para que la implantación de los costes en las entidades locales sea factible ya que los trabajadores de las entidades locales, lógicamente, no trabajan voluntariamente más información de la que se requiere a no ser que sea de su interés (Zimmerman, 1977).

⁴⁴ Disponibles en la web del proyecto: <http://www.costes-indicadores.com/>

5.3 Las referencias normativas sobre el cálculo de los costes

Siguiendo con lo expuesto, desde un punto de vista normativo, podemos diferenciar al menos tres modelos de cálculo de costes vigentes aunque su finalidad también lo sea. Perseguir una metodología de costes que proyecte cifras homogéneas y comparables y que sirva de apoyo a la toma de decisiones, puede colisionar con la libertad de las Entidades Locales para definir sus estructuras organizativas y jerárquicas y sus modelos de provisión de servicios (Pontones Rosa, Pérez Morote y González Giménez, 2011). En lo que se refiere a los modelos de contabilidad de costes o contabilidad analítica de los servicios prestados por las administraciones públicas, las referencias normativas actualmente vigentes y significativas son:

5.3.1 La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública

El PGCP expone en su introducción que con el ánimo de cubrir las exigencias crecientes para mejorar la información en el sector público y los principios de eficacia y eficiencia, se incluye en las cuentas anuales una información complementaria a la información financiera y presupuestaria para apoyar la adopción racional de decisiones, la información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, recogidos de forma simultánea en los apartados 25 y 26 del contenido de la memoria.

De esta manera, el apartado “25 Información sobre el coste de las actividades”, consta de cuatro sub-apartados que vienen a definir los pasos a seguir en este proceso:

1. Resumen general de costes de la entidad. En este sub-apartado se van detallando los elementos de coste de personal, adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores, tributos, costes calculados, costes financieros, costes de transferencias y otros costes.

1. RESUMEN GENERAL DE COSTES DE LA ENTIDAD.

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES DE PERSONAL		
<i>Sueldos y salarios</i>		
<i>Indemnizaciones</i>		
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador</i>		
<i>Otros costes sociales</i>		
<i>Indemnizaciones por razón del servicio</i>		
<i>Transporte de personal</i>		
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta</i>		
<i>Coste de otros materiales</i>		
<i>Adquisición de bienes de inversión</i>		
<i>Trabajos realizados por otras entidades</i>		
SERVICIOS EXTERIORES		
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio</i>		
<i>Arrendamientos y cánones</i>		
<i>Reparaciones y conservación</i>		
<i>Servicios de profesionales independientes</i>		
<i>Transportes</i>		
<i>Servicios bancarios y similares</i>		
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i>		
<i>Suministros</i>		
<i>Comunicaciones</i>		
<i>Costes diversos</i>		
TRIBUTOS		
COSTES CALCULADOS		
<i>Amortizaciones</i>		
<i>Previsión Social de Funcionarios ²</i>		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

Fuente: BOE núm. 102 de 28 de Abril de 2010

2. Resumen del coste por elementos de las actividades que implican la obtención de tasas o precios públicos. En este sub-apartado se diferencian los costes directos y los costes indirectos de cada uno de los elementos de coste del sub-apartado anterior. Destacando que estamos ante un coste directo cuando no haya necesidad de aplicar ningún método de reparto, es decir un criterio o una clave de reparto, para vincular el coste a la actividad resultante del proceso de producción y ante un coste indirecto cuando sea necesaria una clave de reparto para imputar el coste a la actividad del proceso de producción.

ACTIVIDAD FECHA

ELEMENTOS	Coste Directo ³	Coste Indirecto ⁴	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

Fuente: BOE núm. 102 de 28 de Abril de 2010

3. Resumen de costes por actividad-actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos. En este sub-apartado, se plasma el listado de todas las actividades necesarias para llevar a cabo el proceso de producción con los respectivos importes de los costes.

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
ACTIVIDAD 1		
ACTIVIDAD 2		
ACTIVIDAD 3		
ACTIVIDAD 4		
.....		
ACTIVIDAD N		
TOTAL		

Fuente: BOE núm. 102 de 28 de Abril de 2010

4. Resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas. En este sub-apartado, obtenemos el margen y el porcentaje de cobertura puesto que incorporamos a los costes por primera vez los ingresos.

ACTIVIDADES	Coste Total Activ.	Ingresos	Margen	% Cobertura
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
ACTIVIDAD 4				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

Fuente: BOE núm. 102 de 28 de Abril de 2010

Para la elaboración de toda la información que se requiere en este apartado el PGCP se remite a los principios desarrollados en el documento “Principios generales

sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004)”.

El apartado “26 Indicadores de gestión”, define éstos como instrumentos de medición elegidos como “variables relevantes que pretenden informar sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo, especialmente, a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos”. Clasifica estos indicadores de gestión en:

1) Indicadores de eficacia:

- a.
$$\frac{\text{Número de actuaciones realizadas}}{\text{Número de actuaciones previstas}}$$
- b. Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público.
- c. Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público.
- d.
$$\frac{\frac{\text{Número de actuaciones realizadas año X}}{\text{Número de actuaciones previstas año X}}}{\frac{\text{Número medio de actuaciones realizadas (serie años anteriores)}}{\text{Número medio de actuaciones previstas (serie años anteriores)}}}$$

2) Indicadores de eficiencia:

- a.
$$\frac{\text{Coste de la actividad}}{\text{Número de usuarios}}$$
- b.
$$\frac{\text{Coste real de la actividad}}{\text{Coste previsto de la actividad}}$$
- c.
$$\frac{\text{Coste de la actividad}}{\text{Número de unidades equivalentes producidas}}$$

Como se puede observar en sus numeradores, los tres indicadores propuestos están directamente relacionados con los costes de las actividades.

3) Indicador de economía:

$$\frac{\text{Precio o coste de adquisición factor de producción}}{\text{Precio medio del factor x en el mercado}}$$

Para la elaboración de estos tres indicadores de gestión, el PGCP, se remite a los criterios establecidos en el documento “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público (IGAE, 2007)” y para determinar el coste de los elementos de los

indicadores de eficiencia, de economía y de medios de producción⁴⁵, se remite a los criterios establecido en los “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas (IGAE, 2004)” que se analizarán posteriormente.

Es de señalar el carácter restringido en cuanto al reconocimiento y valoración del coste de producción de los activos y existencias fabricados o construidos por la propia entidad se refiere, el coste se obtendrá añadiendo los costes directamente imputables a la fabricación o elaboración del bien y la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos relacionados con la fabricación o elaboración. Ahora bien, ajustando los costes indirectos fijos a la capacidad normal de trabajo cuando haya periodos ociosos, sin incrementar el coste por subactividad, y a la capacidad real en periodos de producción anormalmente alta, de manera que no se valore el activo por encima del coste real. Asimismo, no se incluirán las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores empleados ni cualquier tipo de beneficio interno. El PGCP mantiene una postura acorde con el PGC de la Empresa y las posteriores resoluciones emitidas por el ICAC, donde prevalece el principio de prudencia⁴⁶.

Incluso partiendo del coste histórico o precio de adquisición, siendo este el criterio de valoración más extendido en el ámbito de las administraciones públicas

⁴⁵ Indicador de medios de producción:
$$\frac{\text{Coste de personal}}{\text{Número de personas equivalentes}}$$

⁴⁶ Proyecto de Resolución de 13 de enero de 2015, del ICAC, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción: “deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción”, (...), “de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC, los rasgos o características que delimitan el modelo para determinar el coste son los siguientes: el coste se cuantifica a partir de un modelo de costes reales completos incurridos durante la fabricación, elaboración o construcción del producto; el reparto de los costes indirectos de producción se debe realizar según el nivel de utilización de la capacidad normal de producción de la empresa; y, no se incluyen los costes de inactividad o subactividad de la empresa respecto al ejercicio (o ejercicios) de fabricación, elaboración o construcción”.

(Benito, Brusca y Montesinos, 2007), estos criterios de reconocimiento y valoración difieren significativamente de los criterios utilizados por la contabilidad analítica, de ahí una de las razones por las que el modelo CANOA proponga un modelo dualista radical al contrario del dualismo moderado propuesto por el plan general de contabilidad 1973/78 y PGCP 1981/83.

En la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, para la confección de la información a la que se refieren las notas “26 Información sobre el coste de las actividades” y “27 Indicadores de gestión” de la Memoria, se remite a la Resolución de 28 de julio de 2011 y se especifica que únicamente estarán obligados a presentar los costes aquellas entidades de más de 50.000 habitantes y los dispensa hasta el ejercicio del 2017.

Por su parte, la instrucción del modelo simplificado, la Orden HAP/1782/2013, ha omitido la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión por considerarse poco relevantes en las entidades que aplican el modelo simplificado.

5.3.2 La Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, 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

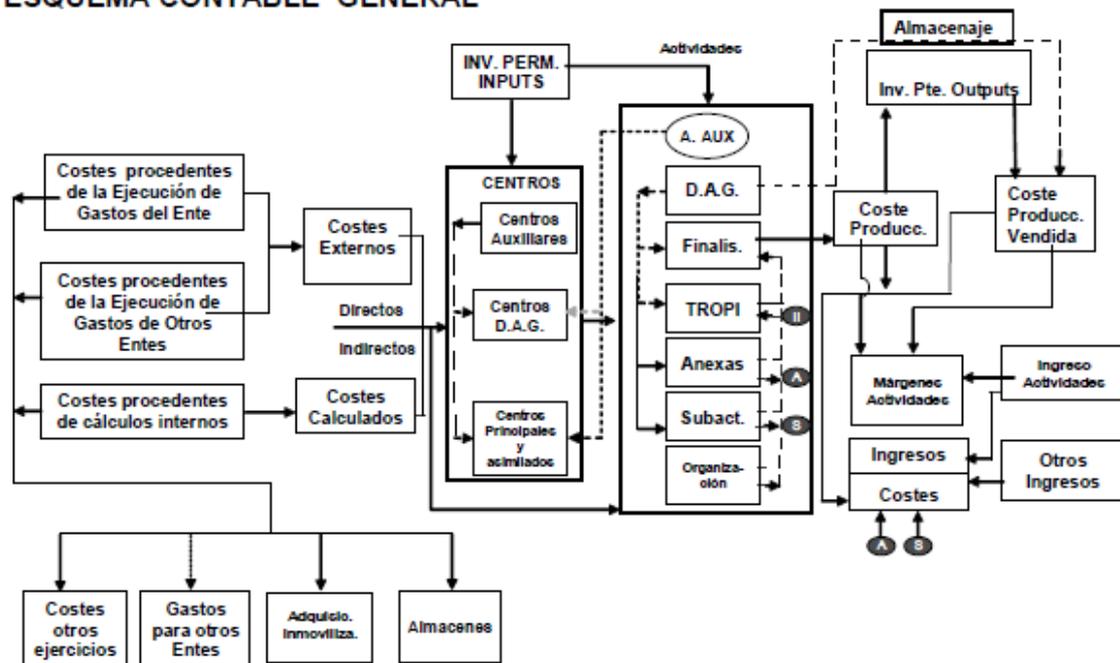
La incorporación de la información relativa a los costes por actividades e indicadores de gestión en la memoria del PGCP persigue el objetivo de mejorar la calidad de la información contable en el sector público. La contabilidad analítica es un instrumento que puede ayudar a segmentar las complejas estructuras de las organizaciones de la administración pública y analizar los factores que inciden en la gestión de cada una de ellas, en una gestión más eficiente.

Esta resolución atiende explícitamente a los trabajos de implementación realizados y a los documentos realizados por la IGAE, al modelo C.A.N.O.A. (Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones de la Administración) (IGAE, 1994) y su desarrollo, a los “Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas (IGAE, 2004)” y a “Los indicadores de gestión en el

ámbito del sector público (IGAE, 2007)” cuyas indicaciones serán de aplicación para cumplimentar los informes incluidos en la memoria del PGCP, relativos al coste de las organizaciones y, en particular, al coste de las actividades relacionadas con la obtención de tasas y precios públicos, siempre y cuando no se opongan a las normas desarrolladas en la presente resolución.

A continuación se presenta en resumen un esquema contable general del cálculo de los costes propuesto:

ESQUEMA CONTABLE GENERAL



CARGAS NO INCORPORABLES

Fuente: BOE núm. 188 de 6 de agosto de 2011

Tal y como señala la resolución, este coste, que persigue el conocimiento de todos los consumos absorbidos por las actividades/productos a fin de obtener el coste completo, resultado de asignar a cada actividad el consumo real directamente imputable y el consumo real indirectamente imputable entre los que se incluyen los costes generales, administrativos y de dirección del ente, difiere del reconocimiento y valoración del coste de producción de los activos y existencias fabricados o construidos por la propia entidad contemplado en el PGCP. El objetivo de este coste completo es facilitar la toma de decisiones y desarrollar una gestión más eficiente de las actividades llevadas a cabo. De este modo, se evidencia aún más el modelo dualista radical de su

predecesor modelo CANOA.

5.3.3 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

Esta orden viene a colación del artículo 116 ter introducido en la LBRL por el número treinta y uno del artículo primero de la LRSAL. En él, en su primer apartado, se establece que todas las Entidades Locales calcularán 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. Además, señala que para su cálculo 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.

La Orden nace después de una gran polémica surgida con la aprobación de la LRSAL y su inmediata aplicación, con el cálculo y sobre todo con la utilización de la información obtenida del inicialmente coste estándar y posterior coste efectivo. Además, se publica seis días después de finalizar el plazo para el cálculo del coste de los servicios lo cual muestra significativamente la negligencia de su aplicación. Además no hace falta hurgar muy profundamente para notar que su objetivo es establecer unos criterios de cálculo mínimos, minúsculos con muy poco nivel de detalle y una metodología débil aunque básica. Recoge los aspectos esenciales del cálculo de costes, pero abre un abanico de interpretaciones tan amplio que puede provocar cálculos muy diferentes según sean las variantes que puedan elegirse por parte de los responsables de esos cálculos. Conocedores de modelos de costes, modelos normativos y modelos académicos más y mejor elaborados, y de la realidad de las cuentas de las entidades locales, esta orden se debe enmarcar como una norma que nace con el ánimo de que todas las entidades locales emprendan el camino en el cálculo de los costes de los servicios prestados por ellas.

De hecho, aunque presenta una metodología común para todos los servicios proporcionados por la Administración Local, servicios de prestación obligatoria para los municipios y servicios correspondientes a competencias propias de los municipios, en su preámbulo indica que esta metodología no pretende “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 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, ni al contenido de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos mencionados en el artículo 211 del mismo texto legal ni a la información sobre costes de las actividades e indicadores de gestión a incluir en la Memoria de las Cuentas anuales prevista en los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local”.

Resulta extraño, si no se considera como una orden esterilizada, que una metodología que trata de ser implantada obligatoriamente en todo el Estado no tenga como objetivo algunos de los descritos anteriormente. Eso significa que las administraciones locales pueden y, según se desprende del texto, deben utilizar distintas metodologías de coste en función de la finalidad a la que vaya dirigida.

En cuanto al ámbito de aplicación, deberán calcular los costes efectivos de todos los servicios que presten directamente o a través de entidades y organismos vinculados o dependientes, así, distingue hasta once formas de gestión:

1. Gestión directa por la entidad local.
2. Gestión directa por organismo autónomo de la entidad local.
3. Gestión directa por entidad pública empresarial.
4. Gestión directa por sociedad mercantil local.
5. Gestión indirecta mediante concesión, gestionando el concesionario el servicio a su riesgo y ventura.
6. Gestión indirecta interesada, compartiendo la entidad local y el empresario los resultados de explotación en la proporción fijada en el contrato.
7. Gestión indirecta por concierto.
8. Gestión indirecta por sociedad de economía mixta.
9. Gestión mancomunada.
10. Gestión por convenio de colaboración interadministrativo.
11. Gestión consorciada.

Asimismo, según el artículo 7 de la Orden, las entidades locales remitirán al MINHAP la información de los servicios de prestación obligatoria para los municipios y

servicios correspondientes a competencias propias de los municipios, todos ellos contemplados en los anexos I y II de la Orden de forma individual o de forma agregada en referencia a la clasificación por programas de la estructura de los presupuestos de la Orden EHA/3565/2008.

En lo que a los gastos imputables a los servicios se refiere, en aquellas entidades sujetas a presupuesto limitativo se calculará mediante la agregación de los gastos del Capítulo I Gastos de personal; Capítulo II Gastos corrientes en bienes y servicios; Capítulo VI Gastos derivados de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio y en los anteriores; Capítulo IV 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; y cualquier otro gasto no financiero no señalado anteriormente que tenga relación con la prestación del servicio. Siendo muchas y muy significativas las carencias previstas con anterioridad (Carrasco Díaz et al., 2014) no todas han podido ser solventadas de un modo correcto. El tema de las amortizaciones, no queda resuelto con emplazar a “Gastos derivados de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio y en los anteriores”.

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

La clasificación por programas sustituyó la anterior clasificación funcional y se estableció la estructura de los presupuestos de las entidades locales, con el objetivo de relacionar por una parte las políticas públicas de gasto y por la otra las distintas áreas de actuación del Presupuesto. La Orden EHA/3565/2008, modificada recientemente por la Orden HAP/419/2014, básicamente con el objetivo de complementar la clasificación por programas, perseguía una gestión por objetivos. Tal y como se establece en el artículo 4 de la Orden EHA/3565/2008, los gastos se ordenan según los objetivos que con ellos se proponga conseguir y con arreglo a la clasificación por (6) Áreas de gasto, (24) Políticas de gasto, los mencionados (88) Grupos de programas y (16) Programas. La codificación que se presenta en esta Orden es de carácter cerrado y obligatorio, mantienen un carácter abierto los programas y subprogramas no especificados en la misma.

La orden HAP/419/2014 viene a modificar o complementar la Orden

EHA/3565/2008 y determina de la siguiente manera la clasificación por programas, siendo coloreadas aquellas cuya información relativa al coste efectivo debe ser remitida al MINHAP:

Tabla 11: Clasificación por programas de gasto

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	Programas	Denominación
1				SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.
	13			Seguridad y movilidad ciudadana.
		130		Administración general de la seguridad y protección civil.
		132		Seguridad y Orden Público.
		133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento
		134		Movilidad urbana.
		135		Protección civil.
		136		Servicio de prevención y extinción de incendios.
	15			Vivienda y urbanismo.
		150		Administración General de Vivienda y urbanismo.
		151		Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.
		152		Vivienda.
			1521	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.
			1522	Conservación y rehabilitación de la edificación.
		153		Vías públicas.
			1531	Acceso a los núcleos de población.
			1532	Pavimentación de vías públicas.
	16			Bienestar comunitario.
		160		Alcantarillado.
		161		Abastecimiento domiciliario de agua potable.
		162		Recogida, gestión y tratamiento de residuos.
			1621	Recogida de residuos.
			1622	Gestión de residuos sólidos urbanos.
			1623	Tratamiento de residuos.
		163		Limpieza viaria.
		164		Cementerio y servicios funerarios.
		165		Alumbrado público.
	17			Medio ambiente.
		170		Administración general del medio ambiente.
		171		Parques y jardines.
		172		Protección y mejora del medio ambiente.
			1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
2				ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.
	21			Pensiones.
		211		Pensiones.
	22			Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
		221		Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
	23			Servicios Sociales y promoción social.
		231		Asistencia social primaria.
	24			Fomento del Empleo.
		241		Fomento del Empleo.
3				PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE.
	31			Sanidad.
		311		Protección de la salubridad pública.
		312		Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.
	32			Educación.
		320		Administración general de educación.
		321		Creación de Centros docentes de enseñanza preescolar y primaria.
		322		Creación de Centros docentes de enseñanza secundaria.
		323		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza preescolar y primaria y educación especial.
		324		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.
		325		Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

		326	Servicios complementarios de educación
		327	Fomento de la convivencia ciudadana.
	33		Cultura.
		330	Administración general de cultura.
		332	Bibliotecas y Archivos.
		3321	Bibliotecas públicas.
		3322	Archivos.
		333	Equipamientos culturales y museos.
		334	Promoción cultural.
		336	Protección y gestión del Patrimonio Histórico-Artístico.
		337	Instalaciones de ocupación del tiempo libre
		338	Fiestas populares y festejos.
	34		Deporte.
		340	Administración general de deportes.
		341	Promoción y fomento del deporte.
		342	Instalaciones deportivas.
4			ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO.
	41		Agricultura, Ganadería y Pesca.
		410	Administración general de agricultura, ganadería y pesca.
		412	Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.
		414	Desarrollo rural.
		415	Protección y desarrollo de los recursos pesqueros.
		419	Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca.
	42		Industria y energía.
		420	Administración General de Industria y energía.
		422	Industria.
		423	Minería.
		425	Energía.
	43		Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		430	Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		431	Comercio.
		4311	Ferias.
		4312	Mercados, abastos y lonjas.
		4313	Comercio ambulante.
		432	Información y promoción turística.
		433	Desarrollo empresarial.
		439	Otras actuaciones sectoriales.
	44		Transporte público.
		440	Administración general del transporte.
		441	Transporte de viajeros.
		4411	Transporte colectivo urbano de viajeros.
		4412	Otro transporte de viajeros.
		442	Infraestructuras del transporte.
		443	Transporte de mercancías.
	45		Infraestructuras.
		450	Administración general de infraestructuras.
		452	Recursos Hidráulicos.
		453	Carreteras.
		454	Caminos vecinales.
		459	Otras infraestructuras.
	46		Investigación, desarrollo e innovación.
		462	Investigación y estudios relacionados con los servicios públicos.
		463	Investigación científica, técnica y aplicada.
	49		Otras actuaciones de carácter económico.
		491	Sociedad de la información.
		492	Gestión del conocimiento.
		493	Protección de consumidores y usuarios.
9			ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL.
	91		Órganos de gobierno.
		912	Órganos de gobierno.
	92		Servicios de carácter general.
		920	Administración General.
		922	Coordinación y organización institucional de las entidades locales.
		923	Información básica y estadística.
		9231	Gestión del Padrón Municipal de Habitantes.

		924	Participación ciudadana.
		925	Atención a los ciudadanos.
		926	Comunicaciones internas.
		929	Imprevistos, situaciones transitorias y contingencias de ejecución.
	93		Administración financiera y tributaria.
		931	Política económica y fiscal.
		932	Gestión del sistema tributario.
		933	Gestión del patrimonio.
		934	Gestión de la deuda y de la tesorería.
	94		Transferencias a otras Administraciones Públicas.
		941	Transferencias a Comunidades Autónomas.
		942	Transferencias a Entidades Locales territoriales.
		943	Transferencias a otras Entidades Locales.
		944	Transferencias a la Administración General del Estado.
0			DEUDA PÚBLICA.
	01		Deuda Pública.
		011	Deuda Pública.

Fuente: Orden EHA/3565/2008

Aún cumpliéndose las exigencias de la Orden HAP/2075/2014, el coste efectivo no puede ser considerado un instrumento adecuado de medición de la eficiencia en el uso de los recursos ya que habría que tener en cuenta factores tan significativos como el geográfico o el poblacional. De todos modos, atendiendo a la diversidad de las entidades locales, puede tener interés, incluyendo algunas modificaciones, para que ayuntamientos pequeños puedan poseer información económica acerca de los servicios que prestan, aunque sea de una forma más agregada (Carrasco Díaz et al., 2014)

A continuación se presenta la información publicada por el MINHAP, en su página web institucional⁴⁷, del coste efectivo de los servicios prestados por las Entidades Locales a nivel de Área de Gasto, referidos a la información del año 2013. Asimismo, se añade una nota en el que subraya que la remisión de la información relativa al año 2014 debe contener tanto la información de los servicios de prestación obligatoria como de las prestadas en forma delegada y al nivel de desagregación contenido en la Orden HAP/419/2014.

⁴⁷ <http://www.minhap.gob.es>

Coste efectivo de los servicios de las Entidades Locales- 2013.

Datos consolidados de la Administración General de la Entidad Local, sus Organismos Autónomos y Consorcios dependientes. Datos en euros

Código de la Entidad Local						Nombre de la Entidad Local	0. Deuda Pública	1. Servicios Públicos Básicos	2. Actuaciones de protección y promoción social	3. Producción de bienes públicos de carácter preferente	4. Actuaciones de carácter económico	9. Actuaciones de carácter general
01	04	000	D	D	000	Diputación Prov. de Almería	16.399.138	3.008.132	40.589.358	5.769.601	27.515.250	45.742.066
01	04	001	A	A	000	Abla	91.165	173.906	907.111	590.968	20.500	181.291
01	04	001	M	M	000	Mc. Bajo Andarax	3.222	64.356	269.390	58.598	278.260	132.431
01	04	002	A	A	000	Abrucena	43.521	22.492	71.731	629.602	321.831	319.122
01	04	003	A	A	000	Adra	3.410.290	5.458.364	4.033.977	775.735	346.985	2.307.843
01	04	003	M	M	000	Mc. Municipios Valle del Almanzora	0	0	77.891	141.193	536.213	118.270
01	04	004	A	A	000	Albánchez	21.696	18.354	84.566	0	258.942	351.418
01	04	004	M	M	000	Mc. M. Levante Almeriense	0	0	101.249	0	16.940	101.675
01	04	005	A	A	000	Alboloduy	17.494	107.876	41.401	82.283	100.935	199.804
01	04	005	M	M	000	Mc. Municipios Pueblos del Interior	0	0	82.917	326.216	0	32.168
01	04	006	A	A	000	Albox	1.898.763	4.091.004	857.515	652.066	128.097	1.479.669
01	04	006	M	M	000	Mc. Medio-Alto Andarax y Bajo Nacimiento	0	23	5.552	14.420	0	6.036
01	04	007	A	A	000	Alcolea	39.375	42.775	253.056	163.195	435.013	288.403
01	04	008	A	A	000	Alcóntar	33.931	0	56.759	81.153	31.192	280.011
01	04	008	M	M	000	Mc. Municipios de Los Velez	0	0	388.546	0	0	8.218
01	04	009	A	A	000	Alcudia de Monteagud	1.749	58.745	2.000	46.541	103.536	95.750
01	04	010	A	A	000	Alhabia	122.544	0	57.506	464.564	46.297	111.380
01	04	011	A	A	000	Alhama de Almería	516.911	95.945	227.929	0	0	2.072.337
01	04	012	A	A	000	Alicún	18.194	873	18.631	0	98.535	170.191
01	04	013	A	A	000	Almería	11.434.091	76.508.877	17.330.905	11.347.173	21.941.691	19.203.270
01	04	014	A	A	000	Almócita	26.070	0	0	244.631	7.944	55.524
01	04	015	A	A	000	Alsodux	8.075	0	20.002	3.848	31.466	251.993
01	04	016	A	A	000	Antas	325.910	536.473	263.723	763.139	292.490	600.854
01	04	017	A	A	000	Arboleas	116.463	426.111	42.717	611.090	6.100	1.818.038
01	04	018	A	A	000	Armuña de Almanzora	7.039	106.553	169.476	78.565	0	93.087

Fuente: MINHAP: <http://www.minhap.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Administracion%20Electronica/OVEELL/Paginas/CosteServicios.aspx>

5.3.3.2 Las Unidades físicas de referencia

La Resolución de 23 de junio de 2015 especifica 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. Estos dos anexos referidos a los servicios de prestación obligatoria para los municipios y a los correspondientes a competencias propias de los municipios contienen la reseña a las unidades físicas de referencia que se presentan en esta resolución.

Tanto de los Servicios de prestación obligatoria:



Descripción	Grupo de programa/ Programa	Unidades físicas de referencia (1)
Alumbrado público.	165	Potencia instalada Superficie iluminada: metros lineales n.º puntos de luz.
Cementerio.	164	Superficie total del cementerio: metros cuadrados.
Recogida de residuos.	1621	Producción anual residuos urbanos: toneladas n.º contenedores Periodicidad (DI,AL,SE,QU,OT,NO) Kilómetros lineales del trayecto de recogida.
Limpieza viaria.	163	N.º personas en plantilla adscritas al servicio superficie en metros cuadrados con servicio de limpieza.
Abastecimiento domiciliario de agua potable.	161	Longitud de la red: metros lineales n.º viviendas conectadas y no conectadas.
Alcantarillado.	160	Longitud del tramo: metros lineales. N.º viviendas con servicio.
Acceso a los núcleos de población.	1531/150P ⁽¹⁾	Puntos kilométricos: pk correspondientes al inicio y final del tramo del municipio (en km).
Pavimentación de las vías públicas.	1532/150P	Superficie de los tramos pavimentados (metros cuadrados).
Parque público.	171/170P	Superficie: suma en metros cuadrados de la superficie total (tanto la cubierta como al aire libre).
Biblioteca pública.	3321/330P	Superficie en metros cuadrados. N.º publicaciones que constituyen los fondos bibliotecarios. N.º préstamos por fondo bibliotecario.
Tratamiento de residuos.	1623	Capacidad de almacenamiento de la instalación (vertedero) (metros cúbicos).
Protección civil.	135/130P	N.º personas en plantilla del servicio de protección civil Superficie (metros cuadrados) de las instalaciones del centro de protección civil o centro de salvamento y socorrismo.
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social.	231	N.º personas en plantilla adscritas al servicio Superficie en metros cuadrados de: Centros de Asistencia Social. N.º residencias de ancianos n.º guarderías Infantiles (no los parvularios ni docentes preescolares) n.º albergues municipales n.º centros de rehabilitación toxicómanos en régimen abierto o con estancia n.º otros centros de atención social.
Prevención y extinción de incendios.	136/130P	N.º personas en plantilla del servicio de parque de bomberos. Vehículos destinados a extinción de incendios.
Instalaciones deportivas de uso público.	342/340P	Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones n.º personas en plantilla adscritas al servicio.
Transporte colectivo urbano de viajeros.	4411/440P	N.º total de kms de calzada de la red en trayecto de ida n.º total de viajeros al año n.º total de autobuses.
Medio ambiente urbano.	1721/170P	N.º personas en plantilla adscritas al servicio superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano.
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos.	171/170P	Superficie: suma en kilómetros cuadrados de parques y jardines públicos (tanto la cubierta como al aire libre).
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos.	1622	Producción anual residuos urbanos: toneladas.
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.	1721/170P	N.º personas en plantilla adscritas al servicio superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano.

como de las Competencias propias de los municipios:



Descripción	Grupo de programa/ Programa	Unidades físicas de referencia (1)
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	151/150P	Superficie urbanizada (kilómetros cuadrados).
Protección y gestión del Patrimonio histórico.	336/330P	Superficie urbanizable (kilómetros cuadrados). N.º personas en plantilla adscritas al servicio. N.º bienes culturales protegidos.
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.	1521/150P	N.º viviendas de protección pública.
Conservación y rehabilitación de la edificación.	1522/150P	Superficie de terrenos destinados a edificación de vivienda pública (metros cuadrados).
Evacuación y tratamiento de aguas residuales.	160	N.º personas en plantilla adscritas al servicio. N.º edificios con actuaciones de conservación y rehabilitación.
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local.	45	Longitud del tramo: metros lineales. N.º viviendas con servicio Caudal en metros cúbicos de desagüe.
Policía local.	132/130P	N.º personas en plantilla adscritas al servicio.
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.	134/130P	N.º efectivos asignados al servicio n.º vehículos adscritos al servicio.
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.	432/430P	N.º efectivos en plantilla asignados al servicio.
Ferias.	4311/430P	N.º ferias anuales. Estimación anual personas asistentes.
Abastos, mercados, lonjas.	4312/430P	N.º puestos. Superficie total en metros cuadrados.
Comercio ambulante.	4313/430P	N.º licencias o permisos concedidas.
Protección de la salubridad pública.	311	N.º efectivos asignados al servicio. N.º campañas anuales.
Actividades funerarias.	164	N.º efectivos en plantilla asignados al servicio. N.º vehículos adscritos al servicio.
Promoción del deporte.	341/340P	N.º efectivos en plantilla asignados al servicio. N.º campañas realizadas al año.
Instalaciones deportivas.	342/340P	N.º efectivos en plantilla asignados al servicio.
Instalaciones de ocupación del tiempo libre.	337/330P	Superficie: suma de superficies en metros cuadrados de todas las instalaciones de tiempo libre n.º personas en plantilla adscritas al servicio.
Promoción de la cultura.	334/330P	N.º efectivos en plantilla asignados al servicio. N.º campañas realizadas al año.
Equipamientos culturales.	333/330P	Superficie: suma en metros cuadrados de superficies de todas las instalaciones culturales n.º personas en plantilla adscritas al servicio.
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	325/320P	N.º efectivos en plantilla asignados al servicio.
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes.	321/322/320P	Superficie nuevos terrenos destinados a centros educativos.
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.	323/324/320P	N.º aulas. Superficie en metros cuadrados de los edificios.
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la Información y las comunicaciones.	491/492	N.º efectivos en plantilla asignados al servicio. N.º campañas realizadas al año.

Para finalizar el apartado relativo a las referencias normativas vigentes sobre el cálculo de los costes relacionados con los servicios prestados por la administración pública, se presenta un resumen de aquellas características más importantes relacionadas con cada uno de los modelos de cálculo expuestos:

Tabla 12: Resumen de costes contenidos en la normativa vigente del sector público

<p>Coste de producción</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Plan general de contabilidad pública 2010. Segunda parte, Normas de reconocimiento y valoración. • Coste de producción de los activos y existencias fabricados o construidos por la propia entidad. • <i>Mantiene una postura acorde con el PGC de la Empresa y posteriores resoluciones emitidas por el ICAC.</i> • Ajustar los costes indirectos fijos a la capacidad normal de trabajo cuando haya periodos ociosos y a la capacidad real en periodos de producción anormalmente alta. • No se incluyen las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores empleados.
<p>Coste de actividad</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Modelo dualista radical, coste completo • Servicios públicos de la administración pública • <i>Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades a incluir en la memoria de las cuentas anuales del PGCP</i> • Modelo CANOA • <i>Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas (IGAE, 2004)</i> • Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público (IGAE, 2007) • Coste completo, resultado de asignar a cada actividad el consumo real directamente imputable y el consumo real indirectamente imputable entre los que se incluyen los costes generales, administrativos y de dirección del ente. • Sirve para complementar los informes incluidos en la memoria del PGCP, para calcular el coste de las organizaciones y para calcular el coste de las actividades relacionadas con la obtención de tasas y precios públicos.
<p>Coste-efectivo</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema único. • Servicios públicos prestados por las entidades locales. • Basado en la clasificación económica y por programas de la contabilidad presupuestaria. • No atiende a la información extrapresupuestaria como el inventario o las permutas. Aunque se refiere a amortizaciones de inversiones de ejercicios anteriores. • Objetivo: profundizar en el cumplimiento de los principios de eficiencia y de transparencia de la gestión pública local.

5.4 Los recursos doctrinales y académicos

Toda esta normativa ha estado estrechamente relacionada con las diferentes experiencias prácticas y doctrinales llevadas a cabo en las distintas administraciones públicas. De hecho, la mayoría de las metodologías utilizadas para el coste de los servicios prestados se basan en dos pilares fundamentales: los gastos y las actividades. Para determinar los gastos, las Administraciones Locales disponen de un sistema normalizado de captación de información que es la Contabilidad Presupuestaria que tiene la ventaja de estar regulada y normalizada, y refleja de forma exacta la ejecución presupuestaria. El mayor problema surge para la determinación de la actividad y para su vinculación con el gasto, cada organización utiliza aquellas metodologías que mejor se adaptan a la información disponible o a la capacidad de vincular gasto con actividad. Así, cada metodología tiene una dependencia directa con las características de las organizaciones.

En el entorno de la administración local las referencias a la definición de la actividad son también numerosas pero citaremos las de la IGAE, por su carácter institucional y con el fin de continuar con el enfoque práctico de este análisis. La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 2004) define la actividad como el “conjunto de actuaciones que tienen como objeto la obtención, mediata o inmediata de un producto, bien o servicio, mediante un proceso productivo en el que se incorpora un valor añadido”, aún así, siempre hay margen para las matizaciones tal y como se puede observar en la afirmación de que “mientras el Documento de Principios va más en la línea de considerar a la actividad dentro de la filosofía de un modelo ABC, la Resolución de 28 de julio de 2011 la identifica directamente con la prestación de un servicio” (Carrasco Díaz y Buendía Carrillo, 2013), definiéndolo como “Conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización” (IGAE, 2011).

Las líneas de investigación relacionadas con la gestión de los recursos públicos insisten en mejorar la gestión y distribución de los recursos públicos siendo cada vez más recurrente la incorporación del matiz “eficiencia” o la relación existente entre los recursos utilizados en un servicio y los logros conseguidos, “eficacia”. La

automatización de la prestación de servicios está generando un acercamiento de las diferentes metodologías existentes y también de un importante volumen de información que hasta ahora era difícilmente comparable generando un acercamiento de los desarrollos metodológicos basados en la explotación de estos datos.

Es preciso tener en cuenta la gran labor realizada por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) en su afán de querer adaptar y personalizar para la Administración Local la contabilidad analítica. En enero de 2003, la FEMP, entendiéndose que la Administración local debía dotarse de herramientas que mejorase la gestión y la eficiencia de los servicios que prestan a los ciudadanos, firmó con la Universidad Pública de Navarra un protocolo para poner en marcha un proyecto que permitiera implantar una metodología objetiva para calcular el coste de los servicios municipales. A este protocolo se adhirieron 11 Ayuntamientos que junto con sus 9 universidades territoriales desarrollaron la implantación de un sistema de costes en base a una metodología común, donde se contemplaba tanto la metodología analítica fundamentada en la filosofía del sistema de costes basado en las actividades (*Activity Based Cost*) como el desarrollo de un catálogo de indicadores de gestión (priorizando los indicadores de eficiencia), proyecto ratificado por la propia FEMP, en su X Asamblea General (2011), aunque dejara de realizar la tarea de coordinación y dirección del Proyecto (Carrasco Díaz et al., 2014).

También es preciso subrayar los trabajos realizados por la IGAE que desde que en 1994 publicara el Proyecto CANOA (IGAE, 1994) junto con la publicación de “Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas” (IGAE, 2004) donde se define el marco conceptual y metodológico para la implantación de un sistema de contabilidad analítica en las entidades del sector público y con la publicación de “Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público” (IGAE, 2007) que define los conceptos teóricos, clases de indicadores y procedimiento a seguir en el diseño e implantación de los indicadores de gestión, así como la utilidad de la información que proporcionan estos indicadores en el marco de la gestión pública, se han ido asentando las bases del proceso de normalización del cálculo de costes en la administración pública.

Aunque existen muchos antecedentes en la implantación de sistemas de costes e

indicadores en la Administración Local su compleja organización multifuncional y la falta de coordinación de los diferentes órganos responsables del diseño e implantación de la metodología de costes hacen difícil su normalización. Las iniciativas que han dado los resultados más satisfactorios han surgido en las propias unidades de gestión dónde la implicación de los responsables y gestores es alta. Estas experiencias se han materializado en una, cada vez más, amplia documentación académica. En este sentido, en cuanto al desarrollo de los sistemas de costes en las administraciones públicas de pueden citar:

5.4.1 Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales⁴⁸

Catalogado como de iniciación, con un enfoque práctico en detrimento de fundamentación teórica para las corporaciones locales, el modelo pretendía el cálculo de todos los servicios prestados por las entidades locales. Carecía de la potestad de imponer la determinación de los costes, por lo que el objeto era presentar los resultados de forma homogénea a efectos de su comparación. En este sentido, siguiendo a (Buendía Carrillo, 1996), es conveniente adoptar una serie de medidas preventivas, como utilizar las mismas claves de reparto o las mismas unidades de obra, para que la comparabilidad a nivel de servicio prestado resulte significativa.

Para el *input*, para la obtención de la información, se consideraban tanto las fuentes contables como las extracontables, calculadas o internas y el *output* establecido tenía una periodicidad anual, esto último, supone un entorpecimiento en la agilidad necesaria para la toma de decisiones (Buendía Carrillo, 1996). Este manual coincidió en el tiempo con la aprobación de la LGP (1977) donde se percibían las primeras voces con respecto a la importancia de los estudios de costes de la administración pública.

⁴⁸ Instituto de Estudios de la Administración Local, 1976.

5.4.2 Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica⁴⁹

El grupo 9 del PGCP⁵⁰, surge en respuesta a la necesidad de gestionar los recursos públicos y a la problemática económica en la que se encuentran las administraciones publicas. Siguiendo la estela del PGC 1973 cuyo grupo 9 referente a la Contabilidad Interna o Analítica no se aprobó hasta cinco años más tarde, el 1 de agosto de 1978, propone un sistema único aunque muy elaborado de cálculo de costes basado en un Grupo 9, en él, para el enlace entre la información externa e interna, se optó por un dualismo moderado.

En la línea de actuación marcada por el PGCP 1981, se aplica el plan en una primera fase a los entes de naturaleza administrativa para posteriormente extenderlo a los de naturaleza comercial, industrial y financiera. La característica más significativa de esta contabilidad analítica fue su complejidad y su implantación fue un rotundo fracaso (Carrasco Díaz, Buendía Carrillo y Navarro Galera, 2011; Carrasco Díaz et al., 2014) .

Cuadro de cuentas del Grupo 9	
GRUPO 9: CONTABILIDAD ANALITICA	
90.	Control
900.	Control externo.
9000.	Control externo de la propia contabilidad.
9005.	Control externo de los restantes agentes.
901.	Control analítico.
909.	Control analítico de los costes oportunidad.
91.	Clasificación de los costes de los factores.
910.	Costes externos.
9100.	Coste de materiales.
9101.	Coste de personal.
9103.	Coste de tributos.
9104.	Coste de trabajos, suministros y servicios exteriores.
911.	Costes calculados.

⁴⁹ Ministerio de Economía y Hacienda, 1983.

⁵⁰ Ministerio de Economía y Hacienda, 1983: Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica. BOE núm. 261 de 1 de noviembre.

9112. Coste de amortizaciones.
91120. De inmovilizado material.
91121. De inmovilizado inmaterial.
9113. Coste de diferencias de inventario.
9114. Coste de previsión social de funcionarios.
919. Costes oportunidad calculados.
9191. Costes financieros calculados.
91910. De los recursos propios.
91911. De los recursos ajenos.
92. Reclasificación de costes (De libre disposición.)
93. Inventarios permanentes.
930. Inventarios permanentes comerciales.
931. Inventarios permanentes de productos terminados.
932. Inventarios permanentes de productos semiterminados.
933. Inventarios permanentes de subproductos y residuos.
935. Inventarios permanentes de materias primas y auxiliares.
936. Inventarios permanentes de elementos y conjuntos incorporables.
937. Inventarios permanentes de materiales para consumo y reposición.
938. Inventarios permanentes de embalajes y envases.
94. Centros orgánicos de coste
940 al 948. Costes de los centros. (Posibilidad de desarrollo en cuentas de acuerdo con el principio de agregación de cuentas principales.)
949. Suplementos por coste oportunidad de los centros.
95. Costes de los programas.
950 al 957. Costes de los programas. (Posibilidad de desarrollo en cuentas de acuerdo con el principio de agregación en cuentas principales.)
958. Costes de trabajo para el propio inmovilizado.
959. Suplementos por coste oportunidad de los programas.
96. Desviaciones.
961. Desviaciones en costes estándar.
9612. Desviaciones técnicas.
9613. Desviaciones económicas.
962. Desviaciones en costes presupuestados.
97. Clasificación de los ingresos.
970. Ingresos de programas.
971. Ingresos calculados de los programas.
978. Trabajos realizados para el propio inmovilizado.
98. Resultados de la contabilidad analítica.
980. Resultados analíticos de los programas.
989. Resultados económicos de los programas.
99. Relaciones internas. (De libre disposición.)

Fuente: Ministerio de Economía y Hacienda (1983)

5.4.3 Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (Proyecto CANOA)⁵¹

El Sistema CANOA se describe como un sistema de información contable partícipe junto con otros sistemas de información (gestión de gastos e ingresos, gestión de personal, gestión de inventarios, etc.) de un marco más amplio de la “contabilidad de gestión”, que se relaciona de manera completamente independiente con la contabilidad financiera (modelo dualista radical), que establece valores de costes reales o históricos sin renunciar a la utilización de la estimación por costes estándares en un modelo de asignación de costes completos o “*full costing*” y que persigue la obtención de los “costes de las actividades” y de los “costes de los centros” (IGAE, 1994a).

El procedimiento del modelo contable de costes propuesto se detalla en los siguientes siete pasos:

- 1°. Determinación del origen de los costes.
- 2°. Delimitación de las cargas incorporables y no incorporables.
- 3°. Clasificación de los costes según su relación con los objetos de coste.
- 4°. Definición de los objetos de coste: centros y actividades de coste.
- 5°. Definición de los “criterios de reparto” de costes a objetos de coste.
- 6°. Reparto y agregación contable de los costes en cada período de tiempo.
- 7°. Obtención de resultados contables: costes totales, ingresos y márgenes.

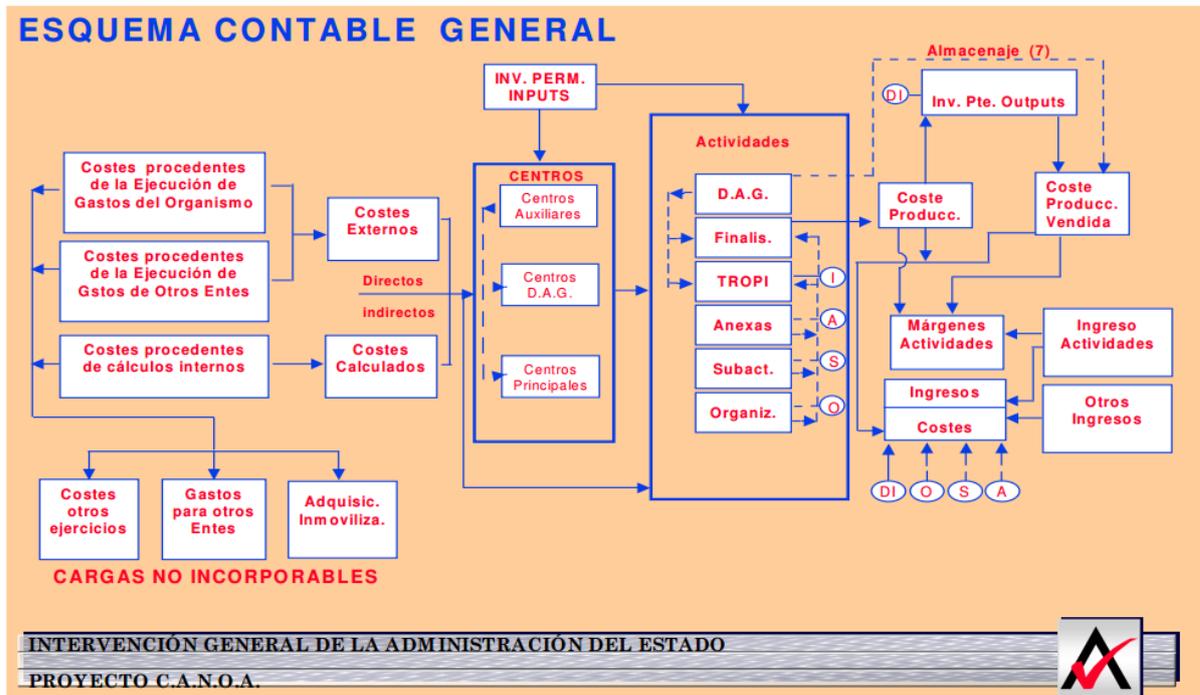
Los objetivos que persigue este sistema son:

1. Valorar el coste de las actividades y de la prestación de servicios públicos.
2. Determinar el importe de las tasas y precios públicos
3. Analizar el empleo de los recursos públicos desde la perspectiva de la eficacia y la economía
4. Facilitar la elaboración y evaluación de los presupuestos
5. Apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes y

⁵¹ IGAE, 1994

- prestación de servicios
6. Facilitar información a órganos y organismos externos
 7. Complementar la información suministrada por los estados financieros tradicionales

Ilustración 6: Esquema contable general C.A.N.O.A.



Fuente: El Sistema C.A.N.O.A. (IGAE, 2002)

El modelo persigue las características de “Adaptabilidad”, “Flexibilidad”, “Personalización” y “Normalización” centrándose sobre todo en ofrecer distintas “posibilidades de análisis de costes” (IGAE, 1994a).

Su implantación requiere el estudio de la estructura organizativa y funcional de la entidad así como del proceso de formación de costes de las actividades y de los servicios, todo ello desemboca irremediabilmente en un modelo de costes personalizado.

5.4.4 Principios Generales sobre Contabilidad analítica de las administraciones públicas⁵²

En la presentación de estos principios se manifiesta que “La contabilidad

⁵² (IGAE, 2004)

analítica se configura como uno de los instrumentos que permite obtener información útil para la toma de decisiones en el ámbito de la gestión de los recursos públicos.” El modelo contempla tres posibilidades o “sistemas de trabajo” aceptables, siendo el modelo recomendado el modelo completo ya que ofrece una visión completa del proceso de formación de costes tanto desde el punto de vista orgánico como desde el punto de vista funcional:

- a) Modelo que contempla sólo el estudio de centros de coste.
- b) Modelo que contempla sólo el estudio de actividades.
- c) Modelo completo que contempla el estudio de centros y actividades.

Ilustración 7: Modelo de sistema de contabilidad analítica con centros de coste

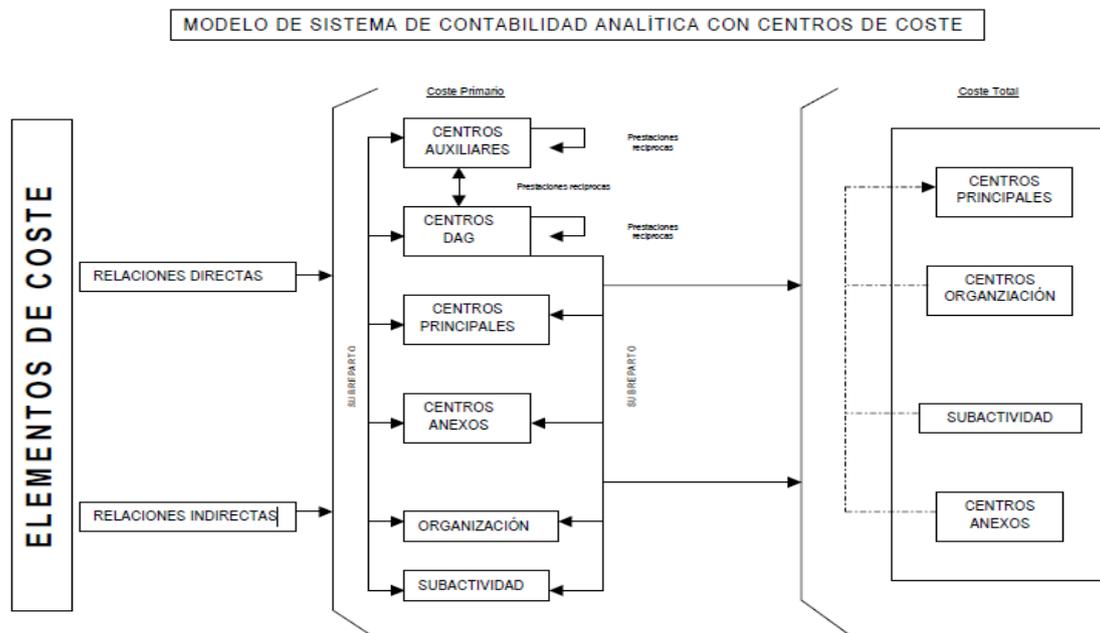


Ilustración 8: Modelo de sistema de contabilidad analítica con actividades

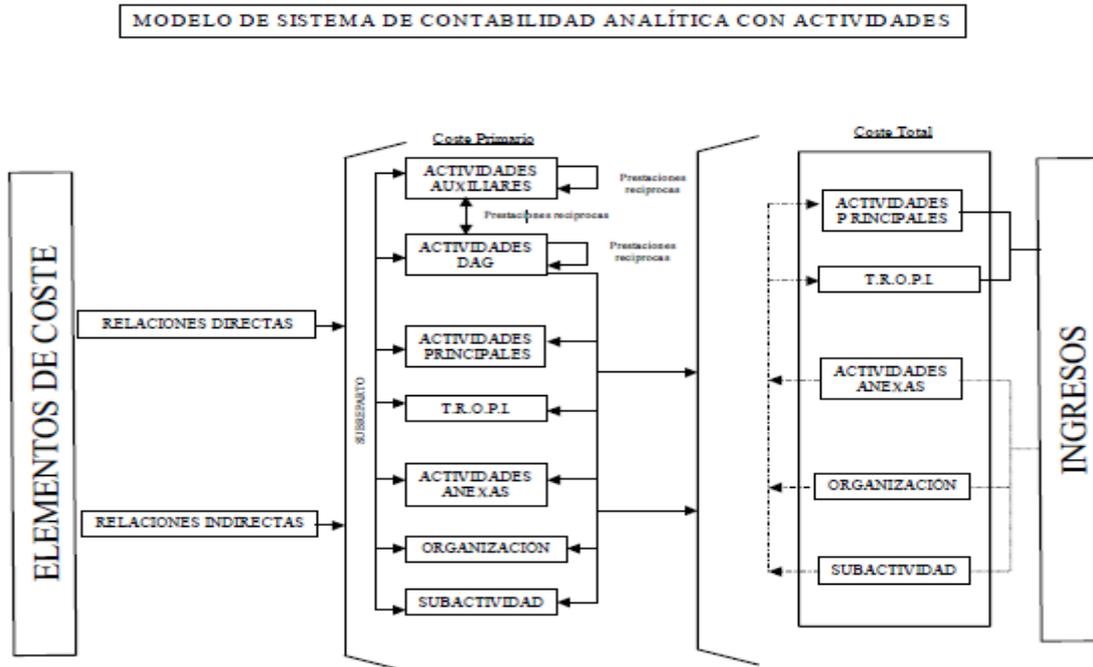
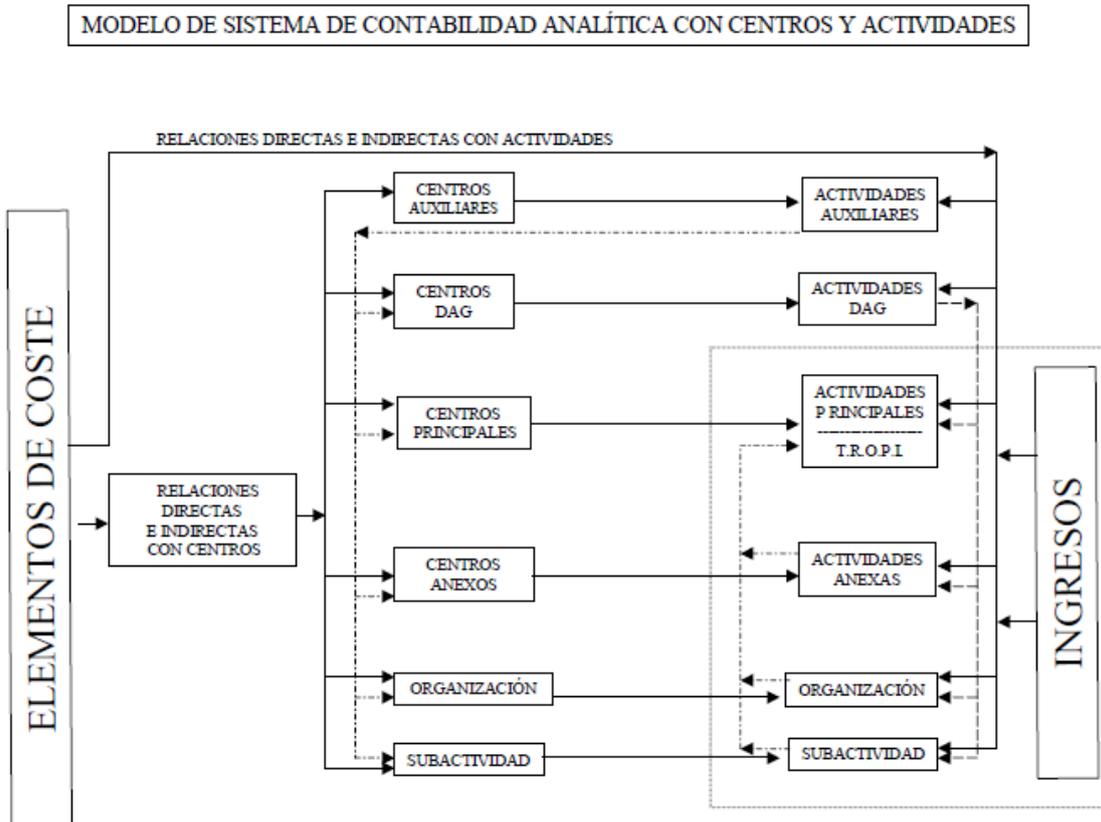


Ilustración 9: Modelo de sistema de contabilidad analítica con centros y actividades



Fuente: Principios Generales sobre Contabilidad analítica de las administraciones públicas

Sigue siendo referencia el apartado 12. Glosario de Términos, donde se definen aquellos conceptos que han asentado las bases de la contabilidad de costes, cabe citar entre otros:

- ✓ ACTIVIDAD. Conjunto de actuaciones que tiene como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, mediante la utilización combinada de factores en un proceso productivo, para obtener bienes o prestar servicios.
- ✓ ACTIVIDAD DIRECTIVA, ADMINISTRATIVA Y GENERAL. Actividades realizadas por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal.
- ✓ ACTIVIDAD FINALISTA O PRINCIPAL. Actividad tendente a la realización inmediata de los *outputs*, bienes y servicios, que constituyen el objetivo de una organización.
- ✓ CENTRO (DE COSTE). Lugar, físico o no, dónde, como consecuencia del “proceso productivo”, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios.
- ✓ CENTRO DIRECTIVO Y GENERAL. Centro encargado de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento de la organización.
- ✓ COSTE. Valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable.
- ✓ COSTE DE AMORTIZACIONES. Importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o inmaterial, por su aplicación al proceso productivo.
- ✓ COSTE DE OPORTUNIDAD. Coste estimado en función de la opción de producción asumida por un ente determinado respecto de una opción alternativa. En el caso de las Administraciones Públicas no parece lógica su inclusión como consecuencia de que el proceso presupuestario determina como condición “a priori” cuáles son los bienes y servicios a producir. En el caso de las organizaciones empresariales públicas su determinación dependerá de si existen realmente o no esas posibles alternativas.
- ✓ COSTE DE PERSONAL. Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio y los demás costes de carácter social del personal dependiente de la misma.
- ✓ COSTE DE PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS. Coste que para los entes en estudio como empleadores de funcionarios públicos ocasionarían las aportaciones, en un régimen presupuestario en el que se individualizarán esas aportaciones, para la cobertura tanto asistencial (medicinas, asistencia sanitaria, etc.) como de pensiones.
- ✓ COSTE DE TRANSFERENCIAS. Importe de aquellas transferencias entregadas por un

ente público, sujeto contable, a otros entes siempre que éstas sean gestionadas por el Organismo concedente por formar parte de su actividad.

- ✓ **COSTE DIRECTO.** Son aquellos que se vinculan a la actividad del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno.
- ✓ **COSTE ESTIMADO.** Aquellos costes de los que la organización no conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado. Existen determinados costes como, los relativos a consumos de agua o de energía eléctrica, de cuya existencia existe certeza pero, en el momento de cómputo, no se puede determinar su importe exacto, utilizándose la técnica del “coste estimado” como aproximación a dicha realidad. Las causas de tal desconocimiento se vinculan generalmente a la inexistencia de un documento formal acreditativo del acreedor, aunque también pueden deberse a otras razones como la negociación inconclusa de un convenio laboral que afectará al período en estudio.
- ✓ **COSTE INDIRECTO.** Son aquellos que se vinculan al tiempo al período económico, por lo que su imputación a centros o productos tendría que hacerse con determinado método de reparto.
- ✓ **COSTE REAL.** Aquellos costes de los que la organización conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado.
- ✓ **CRITERIO DE REPARTO.** Herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí. Para aquellos elementos o magnitudes que sean costes indirectos se utilizan “claves” que permitan establecer correlaciones entre los elementos y los objetos de coste o entre los distintos objetos de coste. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes.
- ✓ **ELEMENTO DE COSTE.** Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.
- ✓ **GRADO DE COBERTURA DE COSTES.** Diferencia entre los costes de las actividades y los ingresos a ellas vinculados y que pondrá de manifiesto en qué medida éstos, los ingresos, financian a aquéllas, las actividades.
- ✓ **OBJETO DE COSTE.** Toda magnitud mensurable en términos de Contabilidad Analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones en los ámbitos de planificación y control dentro de una organización, se convierte en objetivo de cálculo en el proceso de determinación de costes.

5.4.5 Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local⁵³

Esta guía se enmarca dentro del proyecto sobre Implantación de un Sistema Integrado de Costes e Indicadores de Gestión en la Administración Local (SICIGAL) de la FEMP que aunque básicamente perseguía los mismos propósitos generales como son el diseño e implantación un modelo de cálculo de costes para la mejora de la gestión municipal y eficiencia de los servicios prestados, se detallan algunas matizaciones como son: la aplicación de la metodología de cálculo común para alcanzar la suficiente comparabilidad entre los costes de los servicios prestados por diferentes ayuntamientos; el diseño de una aplicación informática que permita el cálculo sistemático y continuado en el tiempo del coste de los servicios y; la elaboración de una batería de indicadores de gestión consensuada que permita lograr la comparabilidad entre los distintos ayuntamientos adheridos el proyecto (Carrasco Díaz, Buendía Carrillo y Llorente Muñoz, 2009).

Se incide en la necesidad del análisis de la estructura organizativa de la gestión de los servicios municipales como paso previo imprescindible para poder implantar el sistema de costes y se clasifican los diferentes programas o centros de la estructura organizativa de los ayuntamientos en las siguientes categorías:

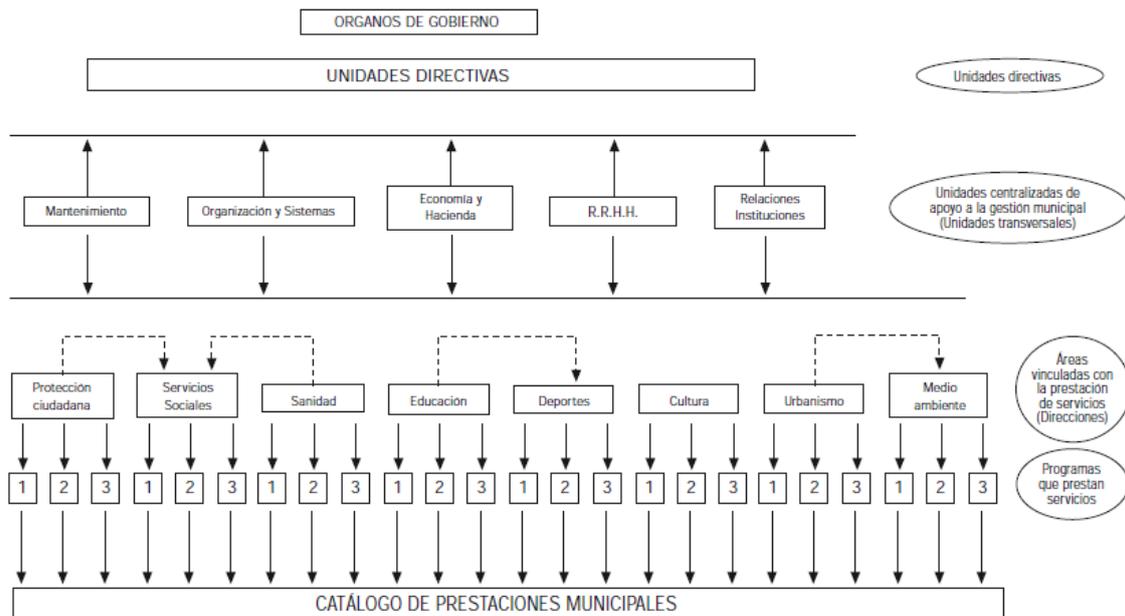
- Programas o centros de costes de tecnoestructura que tienen encomendada la misión de coordinar, planificar y divulgar las estrategias de la corporación municipal y se denominan Unidades Directivas.
- Programas o unidades de gestión centralizada, atienden las necesidades de los programas finalistas responsables de la prestación de servicios. Son unidades de apoyo al resto de los programas con el objeto de no duplicar gastos y se denominan Unidades Transversales.
- Programas vinculados a áreas o direcciones cuya responsabilidad recae en gestores y en concejales distintos, donde se puede apreciar el entramado real de

⁵³ Prieto Martín, C. y Robleda Cabezas -Coordinadores-. (2006). *Guía para la Implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias.

los programas responsables de los servicios en aras a poner a disposición de los ciudadanos los servicios prestados. Esta interrelación de funciones entre los diferentes programas y unidades funcionales de gasto da lugar a una gestión de los servicios compleja y que ha de ser tenida en cuenta al implantar el sistema de costes que dé respuesta al cálculo correcto de los mismos.

Ilustración 10: Estructura organizativa de la prestación de servicios municipales

GRRÁFICO I: ESTRUCTURA ORGANIZATIVA DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS MUNICIPALES (A modo de ejemplo)



-----> Apoyo de otros centros a la prestación final del servicio cuya responsabilidad corresponda a un centro gestor diferente.

Fuente: Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (2006)

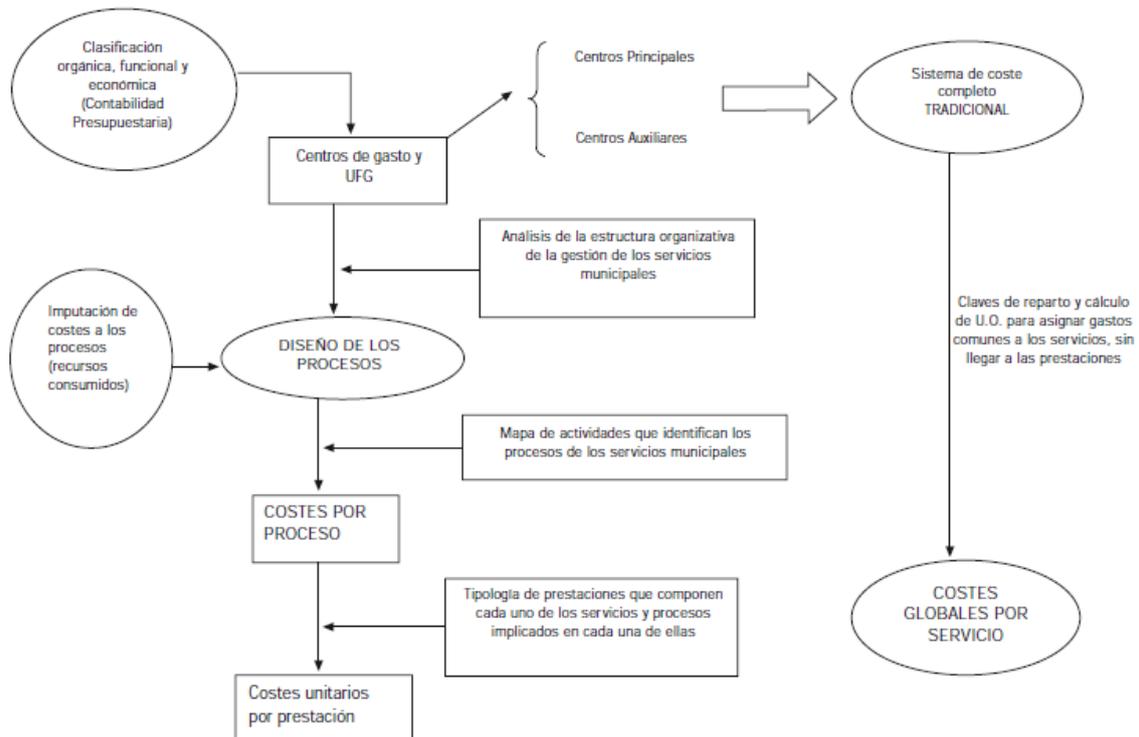
Una vez realizado este primer paso, se presentan los avances metodológicos en el cálculo de costes que aporta el Proyecto de la FEMP, en él se incide en analizar los diferentes procesos que identifican el itinerario de recursos que consume cada servicio prestado, en desvincular los gastos de los programas, de la localización presupuestaria, de la estructura organizativa de los centros de responsabilidad, para asignarlos a los servicios en función de los recursos que haya consumido. Para ello, hay que identificar las actividades que se llevan a cabo en los procesos. Se imputan los consumos de los recursos a estos procesos definidos por las actividades llevadas a cabo. A continuación, se imputan a las prestaciones, consiguiendo, con este itinerario, una información más analítica y veraz de la aplicación del sistema de coste completo en cascada.

Por último, la Guía presenta la implantación del sistema de costes propuesto para

cada uno de los tres servicios objeto de estudios, esto es: servicios sociales, deportes y recogida, tratamiento y eliminación de residuos. Posteriormente, se han llevado a cabo las implementaciones en otros servicios.

A modo de resumen se presentan, gráficamente, las aportaciones del sistema de costes implantado en el proyecto frente al sistema tradicionalmente utilizado:

Ilustración 11: Distinción entre el sistema propuesto y el tradicional



Fuente: Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (2006)

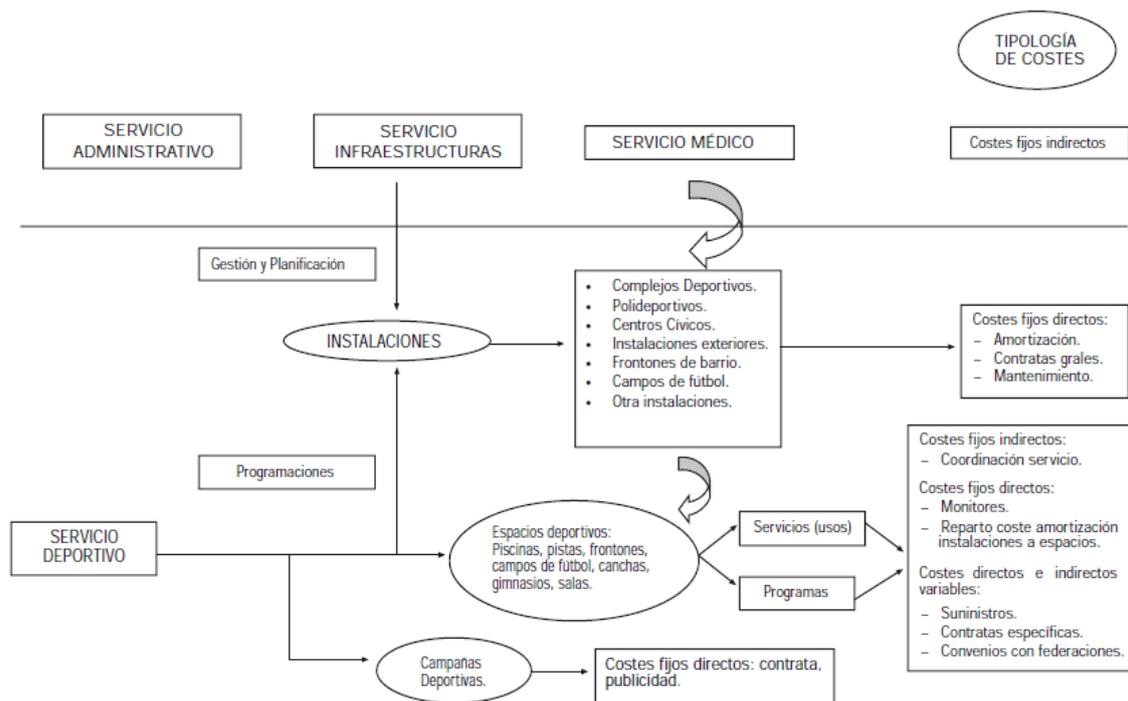
Sirva, a modo de ejemplo, el esquema básico de los procesos de prestaciones de servicios del servicio municipalizado de deportes. En él, el programa Deportes contiene tres Unidades Funcionales de Gasto (Cursos, Usos, Campañas) que a su vez distingue tres Tipos de Prestaciones:

Ilustración 12: Ejemplo ilustrativo de programas y prestaciones

Programas	Unidades Funcionales de Gasto (o procesos)	Tipo de prestaciones
Educación	Escuelas infantiles Programas educativos	<ul style="list-style-type: none"> • Atención y educación de niños hasta tres años (cuna, gateo, mediano y mayor). • Escuela de padres. • Expresión y arte. • Programa vacacional.
Deportes	Cursos deportivos (oferta deportiva municipal) Usos libres en instalaciones y espacios deportivos Campañas deportivas	<ul style="list-style-type: none"> • Actividades acuáticas. • Gimnasia de mantenimiento. • Aeróbic. • Piscina. • Cancha polideportiva. • Campo de fútbol. • Iniciación a la montaña. • Natación. • Patinaje.

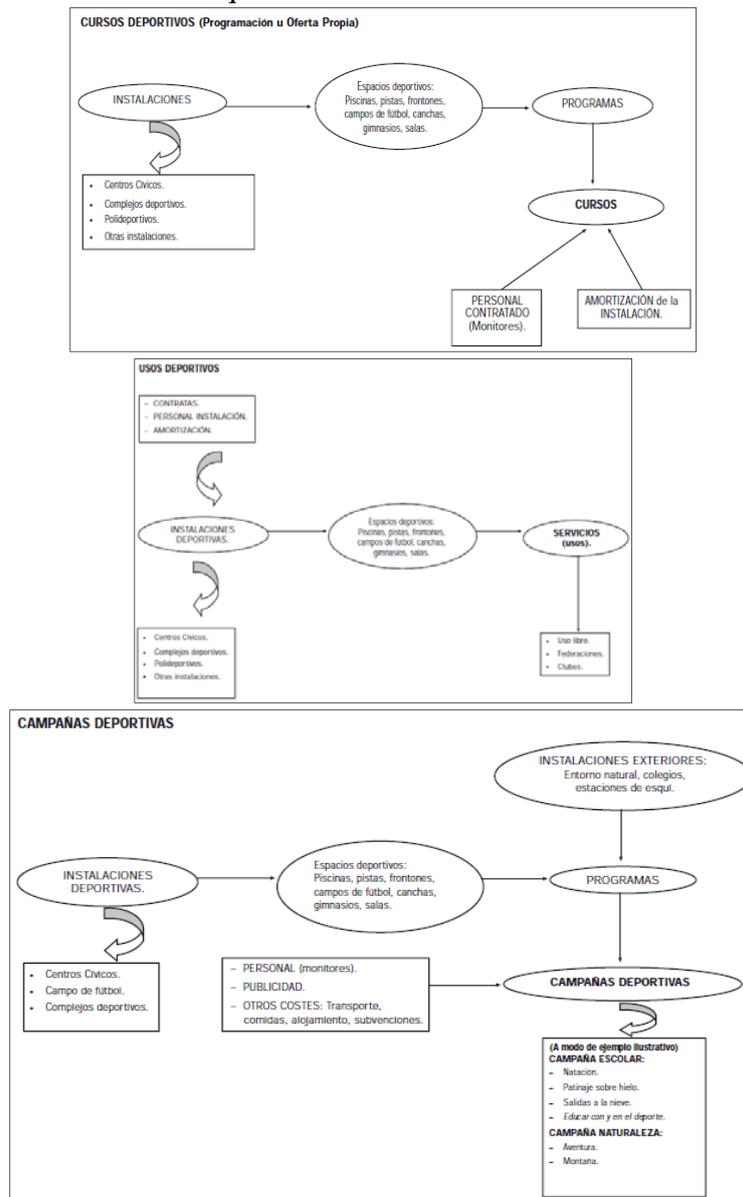
Fuente: Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (2006)

Ilustración 13: Esquemas básicos de los procesos de prestaciones de servicios
ESQUEMA BÁSICO DE LOS PROCESOS DE PRESTACIONES DE SERVICIOS: Usos, cursos y campañas.



Fuente: Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (2006)

Ilustración 14: Esquema básico de desarrollo del servicio de deportes



Fuente: Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (2006)

Este sistema también contempla el desarrollo de un catálogo de indicadores de gestión, priorizando los indicadores de eficiencia. Las bondades analíticas de los costes de los servicios calculados con esta metodología son incuestionables. Ahora bien, no se concibe como una propuesta de implantación normalizada ya que resulta demasiado técnica y laboriosa, básicamente en aquellas entidades locales que cuentan con menos recursos.

5.4.6 Manual de Procedimiento para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local (MAPISCAL)⁵⁴

Teniendo en cuenta las multitudinarias modificaciones realizadas en los últimos años, con el ánimo de centrar la atención en aquellos trabajos que pretenden fomentar la armonización, sin desdeñar en ningún sentido aquellos trabajos más puntuales, profesionales o sectoriales, y desde un punto de vista académico, armonizador y normativo nos podemos encontrar con el MAPISCAL (FEMP 2011) y sus posteriores actualizaciones (Carrasco Díaz et al., 2014). Este manual con base en la Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (2006) incorpora la experiencia acumulada en este periodo de tiempo lo que facilita homogeneizar las distintas interpretaciones.

El manual persigue los análogos objetivos ya establecidos en los Principios Generales de Contabilidad Analítica para Administraciones Públicas (IGAE, 2004). Tal y como se cita en su introducción, trata de responder a las siguientes preguntas fundamentales para una buena gestión económica municipal: ¿En qué se consume? Elementos de coste, ¿Quién consume? Centros de coste y ¿para qué finalidad se ha consumido? Actividades.

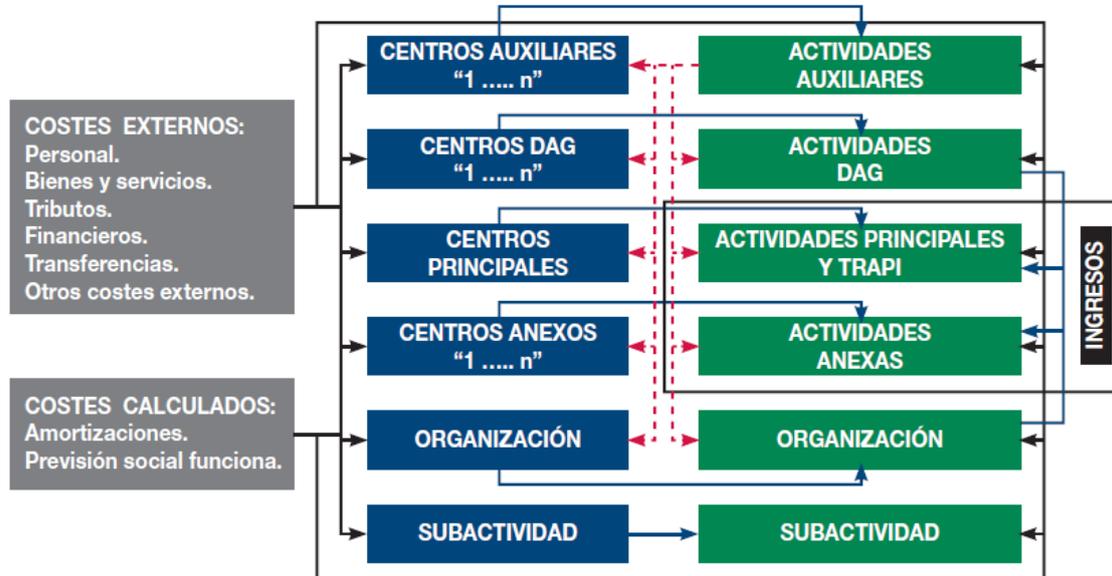
El Manual sigue el mismo esquema presentado en los Principios Generales de Contabilidad Analítica para Administraciones Públicas que ha sido tomado como referencia y donde se contemplan tres sistemas de trabajo: el que sólo trata los centros de coste, el que solo trata las actividades y el que trata los centros y las actividades. Si bien, como ya se hacía en los Principios generales, el modelo recomendado es el modelo global de costes completos (*full-costing*).

El modelo global integra tanto los centros como las prestaciones y actividades, de este modo facilita el seguimiento del proceso de formación del coste de las actividades intermedias como de la participación de los centros en dicho proceso. El modelo de costes completos con cálculos escalonados es el que refleja la información suficiente que pueda satisfacer los requerimientos de los gestores públicos. En este

⁵⁴ Carrasco Díaz, D., Buendía Carrillo, D. y Navarro Galera, A. (2011). *Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (MAPISCAL)*.

modelo global de costes completos habrá que tener en cuenta las relaciones entre las estructuras, DAG, Principales, Auxiliares y Anexas en el proceso de captación del proceso formativo del coste.

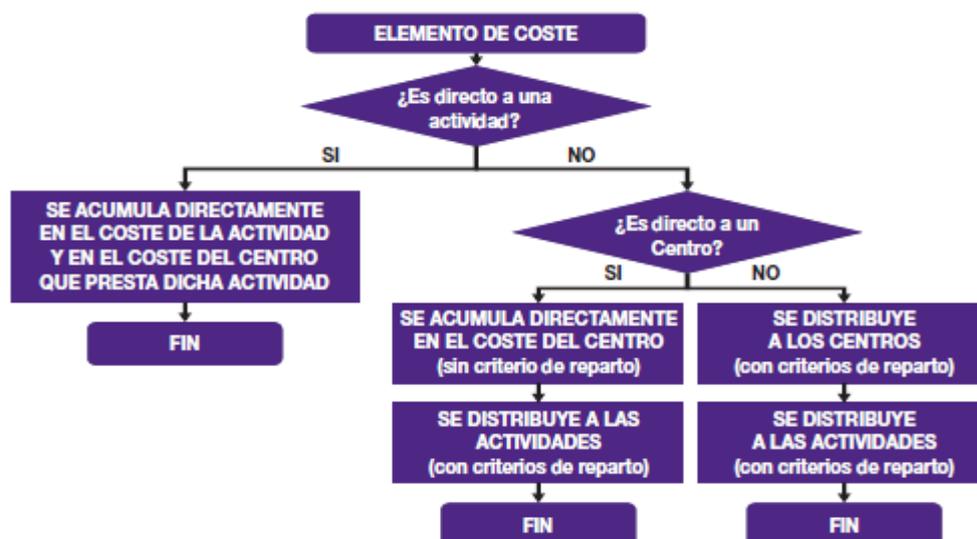
Ilustración 15: Modelo de contabilidad analítica con centros y actividades



Fuente: MAPISCAL (2011)

Tal y como se contempla en la primera fase de captación del proceso formativo del coste, se deben de asignar los elementos de coste, de forma directa o indirecta, a centros y a actividades. Del mismo modo, en la determinación de los agregados contables el carácter directo o indirecto de un elemento de coste no depende de la propia naturaleza de los mismos sino de la posibilidad de adscripción y medida para su incorporación, en primer lugar a las actividades/prestaciones y, cuando no sea posible a los centros, en ambos casos evitando la aplicación de criterios de distribución para su imputación.

Ilustración 16: Adscripción de elementos de coste a objetos de coste.



Fuente: MAPISCAL (2011)

Siguiendo con el proceso formativo del coste, el manual señala la importancia de delimitar las relaciones entre los distintos agregados que integran la estructura del ente y exhibir el itinerario o la traza del coste de la prestación del servicio en fases que proporcionen una información escalonada, distinguiendo aquellos costes más significativos como son los costes de los centros y de las actividades (Carrasco Díaz, Navarro Galera, Valencia Quintero y Sánchez Toledano, 2009).

La primera fase, relativa al cálculo del coste de los elementos, una vez agrupados y cuantificados, física y económicamente, se estudia la localización, la relación de éstos con los centros de coste y, en su caso, con las actividades/prestaciones realizadas en los centros, para realizar la distribución de los costes de los elementos de forma directa o indirecta.

En la segunda y tercera fase, se tratan las relaciones de los centros entre ellos y entre las actividades/prestaciones. Los centros auxiliares incorporan a sus actividades auxiliares los costes y se establecen las relaciones y la incorporación de estos costes a los centros no auxiliares. Una vez realizado este proceso, el coste del centro no auxiliar se imputará a la actividad no auxiliar realizada, pudiendo ser esta, una actividad/prestación finalista, anexa, de dirección y administración funcional y general.

Finalmente, cuando se incluyan los ingresos directamente relacionados con las actividades se obtienen los márgenes y resultados.

Ilustración 17: Proceso de formación de costes y resultados

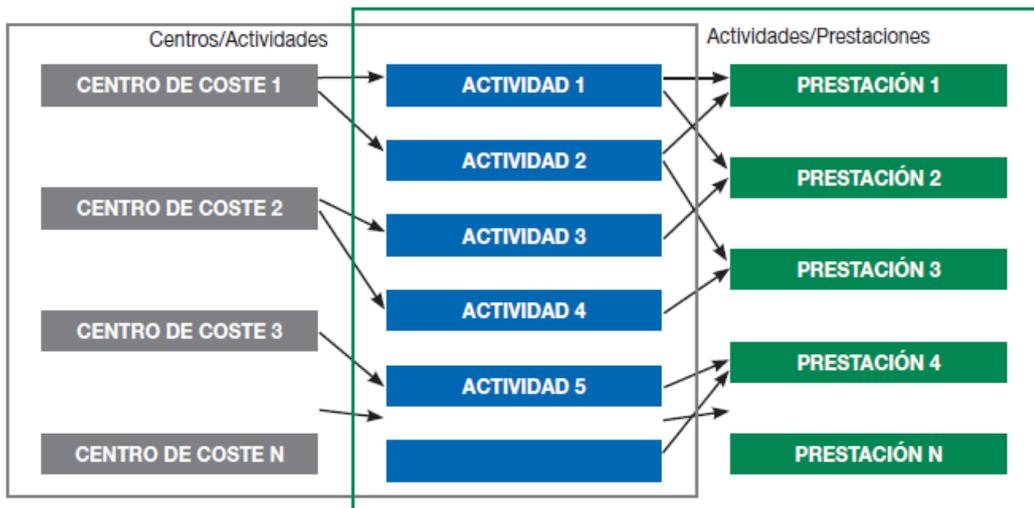


Fuente: MAPISCAL (2011)

En cuanto al cálculo del coste de un producto/servicio, se incide en detallar el proceso productivo de la prestación del servicio, materializado con el diseño de la traza de coste donde se refleja el itinerario de los recursos consumidos.

Sintetiza en tres etapas el diseño de la traza del coste, mediante la agregación en el mapa de procesos: 1. Identificación de la prestación; 2. Identificación de las actividades necesarias y 3. Localización de las actividades en los centros de coste según se haya estructurado la entidad local.

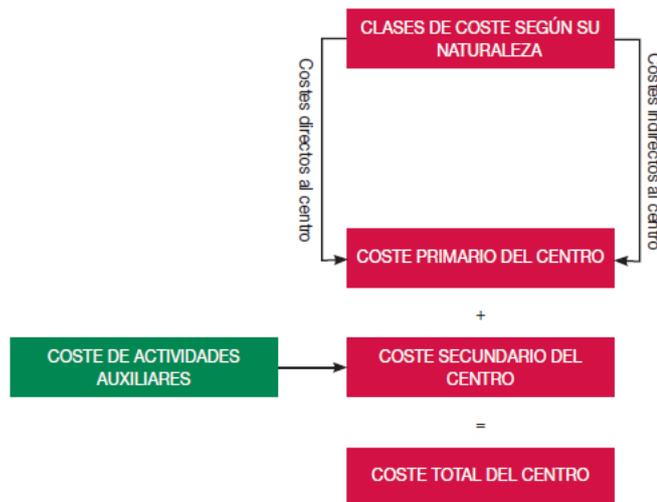
Ilustración 18: Esquema de mapa de procesos productivos.



Fuente: MAPISCAL (2011)

En lo que a las estructuras de coste de los centros de coste y de las actividades/prestaciones se refiere diferencia, por una parte, los costes primarios, constituido por costes directos del centro y por costes indirectos asignados con algún criterio de reparto, y secundarios referidos a la estructura total de un centro de coste.

Ilustración 19: Estructura del coste total de un centro de coste.

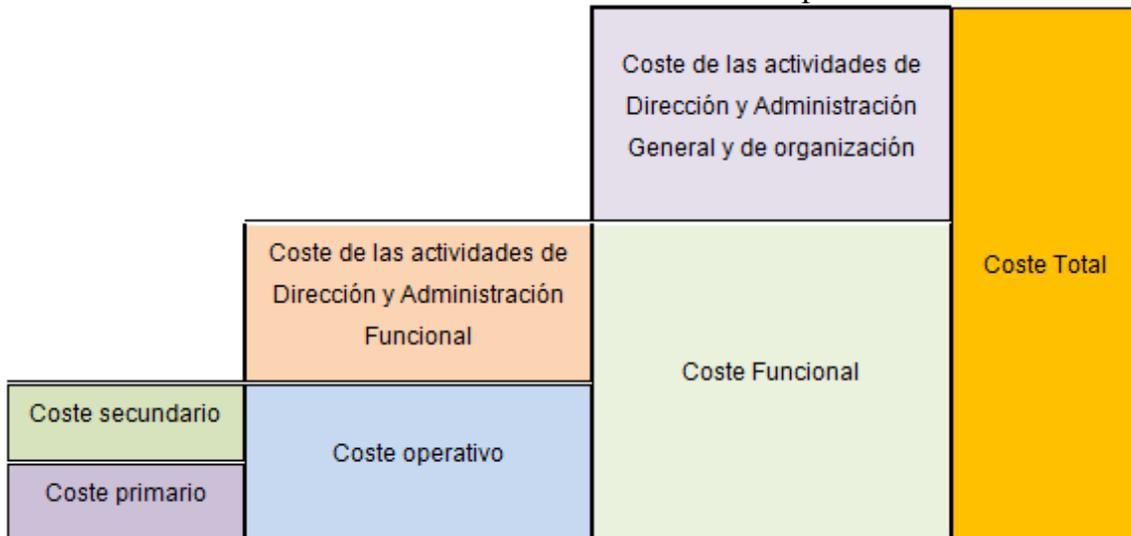


Fuente: MAPISCAL (2011)

Por la otra parte, en la estructura del coste de las actividades/prestaciones se diferencian cinco costes y delimitado tres niveles en función de la agregación de costes (coste operativo, coste funcional y coste total).

1. Coste primario de la actividad/prestación. Se identifica con los elementos de coste asignados de manera directa o indirecta siempre y cuando atienda de forma directa a la relación del elemento de coste con la actividad/prestación.
2. Coste secundario de la actividad/prestación. Es la suma del coste de centros pendientes de reparto y del coste de las actividades auxiliares.
3. Coste operativo de la actividad/prestación. Se obtiene de la suma del coste primario y secundario.
4. Coste funcional de la actividad/prestación. Se obtiene mediante la agregación al coste operativo el coste de las actividades de Dirección y Administración Funcional.
5. Coste total de la actividad/prestación. Se obtiene mediante la agregación al coste funcional el coste de las actividades de Dirección y Administración General y el coste de organización.

Ilustración 20: Estructura del coste de las actividades/prestaciones



Fuente: (Carrasco Díaz et al., 2006)

Esta estructura del coste de las actividades/prestaciones ha sido adaptada en más de una ocasión, el agregado contable, siguiendo a (Carrasco Díaz, Buendía Carrillo, Valencia Quintero y Sánchez Toledano, 2010; Carrasco Díaz et al., 2014), es una magnitud conceptual representativa de cualquier objeto de coste, con mayor o menor agregación, de gran significado e interés tanto como herramientas de captación y análisis del comportamiento del proceso productivo como para la obtención de la información económica propuesta por el modelo de costes que facilite la toma de decisiones.

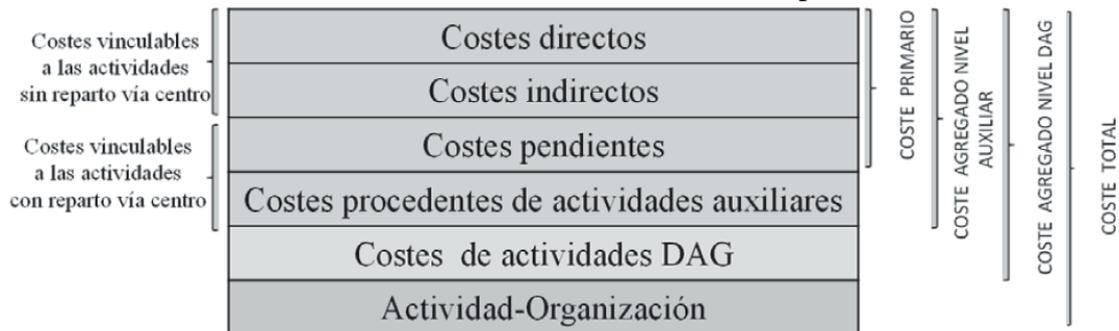
En la determinación de los agregados contables, donde se diferencian: Elementos de coste; Centros de coste; Actividades/prestaciones y servicios e; Ingresos y márgenes, se pretende la localización directa de los elementos de coste, de las cargas incorporables, de los agregados contables de primer nivel, en las actividades/prestaciones y en los centros, evitando la aplicación de criterios de distribución para su imputación, dentro de las posibilidades, con el objetivo de objetivar y homogeneizar la determinación de los agregados contables. En una de las últimas versiones (2014) el agregado contable aparece de la siguiente manera:

1. Coste primario de la actividad/prestación. Recoge además de los costes de la versión expuesta anteriormente, el coste de centros pendiente de reparto a las actividades/prestaciones.
2. Coste secundario de la actividad/prestación. Integrado por el coste de las

actividades auxiliares imputado a través de centros al resto de actividades/prestaciones.

3. Coste agregado con actividades auxiliares de la actividad/prestación. Se obtiene de la suma del coste primario y secundario.
4. Coste agregado con actividades DAG de la actividad/prestación.
5. Coste total de la actividad/prestación.

Ilustración 21: Estructura del coste de las actividades/prestaciones

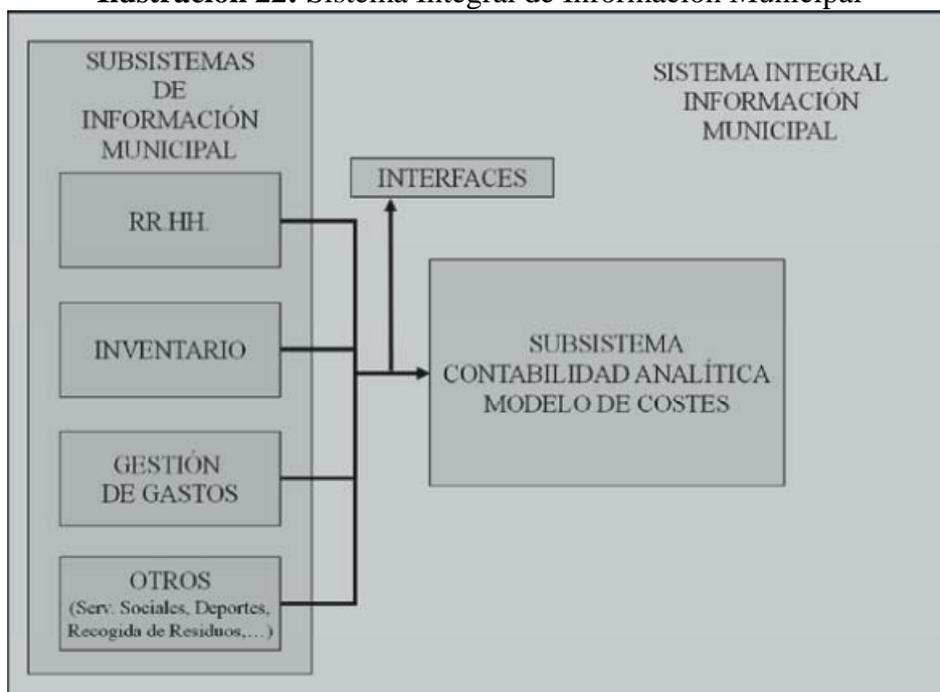


Fuente: (Carrasco Díaz et al., 2014)

Las estructuras escalonadas permiten incrementar la información disponible pudiendo diferenciar los distintos tipos de coste que completan la agregación de los costes de las actividades/servicios. Asimismo, los distintos niveles se tendrán en cuenta a la hora de realizar los respectivos informes de márgenes bien sean con carácter universal o parcial, en términos absolutos o relativos y en función de los tres niveles de agregación.

En la localización directa de los elementos de coste y sobre todo en el tratamiento sistémico de esta información tienen especial relevancia los subsistemas de información económica del ente local así como el sistema integrado de información municipal y su mecanización. La información detallada de cada una de las partidas relacionadas con el proceso de prestación del servicio que requiere la Contabilidad Analítica Municipal, será operativo en el tiempo y tendrá un adecuado grado de eficiencia, únicamente a través de los distintos subsistemas orígenes de información que posea el ayuntamiento, de ellos se deberá obtener la información de forma mecanizada por medio de los interfaces.

Ilustración 22: Sistema Integral de Información Municipal



Fuente: (Carrasco Díaz et al., 2014)

Siguiendo la mecanización propuesta por (Carrasco Díaz et al., 2014)), se incide en la importancia del recorrido del proceso de formación de costes, de su trazabilidad, que debe quedar claramente delimitada en fases que proporcionen información escalonada y relevante para la toma de decisiones sobre los objetos de costes de mayor significación, como son los centros y las actividades.

Síntesis

La misión o la finalidad de la actividad es un factor de diferenciación legítimo del sector público respecto del privado, siendo el motivo de su existencia el cumplimiento de cierto grado de satisfacción de unas determinadas necesidades dirigidas al bienestar social. Las entidades públicas, ofrecen servicios que, en ocasiones, carecen de un cobro directo e individualizado, se consumen de un modo pasivo por la ciudadanía, presentan dificultades de definición y medición o se prestan en régimen de monopolio y se financian de forma indirecta a través de impuestos.

La normativa con respecto a la exigencia del cálculo del coste de los servicios públicos es cada vez mayor, lo citan las vigentes leyes del Estado español: Ley 8/1989,

de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos; Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria; Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local; La Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local y Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española.

Desde la aparición de la NGP la armonización y aplicación de los sistemas de costes se ha ido desarrollando intermitentemente hasta nuestros días, con significativos problemas en su implantación y aplicación práctica. Este desarrollo se ha ido especializando en los distintos niveles, con el ánimo de mantener unas características básicas de armonización y proveer de la suficiente flexibilidad que requiere la diversidad de las administraciones públicas.

Los distintos senderos concluyen resaltando las bondades metodológicas, flexibilidad, adaptabilidad y personalización del modelo dualista radical basado en centros y actividades. Características necesarias para un modelo que pretende servir de base para entidades con libertad para definir sus estructuras organizativas y jerárquicas y sus modelos de provisión de servicios.

No obstante, ni es el único método ni el mejor, desde un punto de vista normativo, podemos diferenciar al menos tres modelos de cálculo de costes vigentes en función de su finalidad. El modelo del PGCP, en su apartado relativo al reconocimiento y valoración del coste de producción de los activos y existencias fabricados o construidos por la propia entidad, en el que prevalece el principio de prudencia. El coste de actividad, según la Resolución de 28 de julio de 2011, persigue el objetivo de mejorar la calidad de la información contable, facilitar la toma de decisiones y desarrollar una gestión más eficiente de las actividades llevadas a cabo. Por último, el coste efectivo, cuyo objetivo es profundizar en el cumplimiento de los principios de eficiencia y de transparencia de la gestión pública local.

Los métodos y criterios analizados coinciden en una serie de aspectos que son comunes en todos los modelos, bien de modo explícito o bien de modo implícito, siendo el desarrollo de estos aspectos lo que le confiere una singularidad a cada uno de estos modelos. Los aspectos comunes son: la fuente de información interna o externa; el sistema de enlace dualista o monista; los objetos de coste como: los centros, las

actividades y los servicios; los procesos y la traza; los ingresos, los márgenes y las coberturas; la periodicidad; la flexibilidad y personalización y la complejidad.

Cada uno de estos aspectos les confiere a los modelos las fortalezas de las que presumen pero que son, al mismo tiempo, sus debilidades, ya que, tal y como se viene relatando, la mayor deficiencia reside en su implantación y aplicación práctica generalizada. Será preciso obtener la medida adecuada entre todos estos aspectos y obtener un modelo equilibrado.

PARTE III: COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO. ORGANIZACIÓN TERRITORIAL, REGULACIÓN ADMINISTRATIVA Y SISTEMAS DE INFORMACIÓN EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

La estructura de las entidades locales, sus competencias y su financiación está estipulada y todas las entidades locales deben ejecutarlo según lo dispuesto en la LBRL, que en la CAPV viene regulado por el Régimen foral vasco. No obstante, aunque la normativa aplicable sea idéntica, no todas las administraciones locales, en concreto los ayuntamientos de los municipios, tienen las mismas dimensiones, los mismos recursos económico-financieros, ni la misma forma de llevar a cabo la prestación de los servicios y las actividades de ejecución de sus competencias. Cada ayuntamiento tiene sus singulares características, demográficas, económicas y sociales.

Las entidades locales, son entidades creadas para desarrollar las funciones que satisfagan las necesidades de la ciudadanía, relacionándose más directamente con su población, son ellas las que tienen la capacidad jurídica y la obligación de dar estos servicios. Para ello, para cumplir con el objetivo de que la población tenga garantizados los servicios básicos, en función del número de habitantes, debe dedicar sus esfuerzos en ámbitos de carácter muy diverso. La acumulación de toda esta diversidad de funciones en la administración local, hace que ésta se organice y busque sinergias y las posibles economías de escala en las áreas afines. De este modo se crean áreas de tecnoestructura (Galbraith, 1985), que no teniendo una vinculación directa con los servicios prestados, son parte integral y de apoyo de la estructura de la entidad local y que tiene por función principal la planificación, coordinación y divulgación de las estrategias de prestación de los servicios (Robleda Cabezas y Arraiza Antón, 2003).

Al mismo tiempo, tal y como sucede en Francia, la gran descentralización, en algunas ocasiones, debido a su pequeño tamaño y reducidos recursos tanto económicos como de organización, conlleva no poder atender debidamente las exigencias que requiere la prestación de los servicios públicos, en estos casos, resulta necesario el asociacionismo municipal y las entidades de ámbito supramunicipal.

Capítulo 6. **LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO Y EL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA. PERSPECTIVA DEMOGRÁFICA, FINANCIERA, NORMATIVA Y GESTIÓN DE SERVICIOS SUJETOS A TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS**

Introducción

La CAPV es peculiar, en muchos sentidos, no solo por los fueros, por un sistema de confederalismo fiscal, inédito en Europa, también por el misterio que envuelve sus orígenes, por la riqueza de la diversidad de la cultura tradicional de sus municipios, por los paisajes con sierras de baja altitud que dividen el territorio con innumerables ríos y propician una comunidad con una alta densidad poblacional, ubicado en un territorio reducido y muy fragmentado, fraccionado en 251 municipios y una población que supera la cifra de los dos millones de habitantes.

En el ámbito territorial de la CAPV, las Diputaciones Forales son las entidades responsables de realizar el control y seguimiento de la situación financiera de los municipios pertenecientes a su Territorio Histórico (en adelante, TH). En este sentido, al margen de casos muy puntuales, la labor realizada por éstas hasta la fecha puede considerarse como razonablemente satisfactoria, ya que los 251 ayuntamientos sometidos a su tutela no presentan, a día de hoy, excesivos problemas financieros. Sirva como ejemplo el dato de que a finales del año 2013 el plazo medio de pago a proveedores del conjunto de la administración pública vasca se situaba en 36 días, cuando en el conjunto del Estado esta referencia se elevaba a 129 (Riaño Casado y Martínez Burgos, 2014). En este mismo sentido, a finales del año 2012, teniendo en cuenta los 8.116 ayuntamientos de España, la deuda viva *per cápita* ascendía a 748,48€, siendo esta cifra de 295,48€ en la CAPV (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2013).

Siguiendo con el planteamiento de la estructura general de este trabajo de investigación, en este capítulo se van a exponer los aspectos relacionados con la organización territorial de la CAPV en general y del TH de Gipuzkoa en particular, realizando un breve repaso de la población que alberga cada uno de los municipios, del

desarrollo del asociacionismo municipal, de la estructura presupuestaria de ingresos por capítulos y gastos por áreas, de la financiación y el concierto económico, del control de los gastos y la tutela financiera, de los resultados de los indicadores de los distintos estudios realizados en relación con las entidades locales y de su actividad.

Posteriormente, dada la importancia de la estructura de los presupuestos en el diseño de la metodología, se tratará la evolución de la normativa autonómica y foral de la estructura de los presupuestos hasta la vigente clasificación por programas. Las dificultades de recoger en cada programa la información relativa a los objetivos por él perseguidos concretados en términos cuantificables y susceptibles de seguimiento que permitan el control del grado de consecución de los objetivos propuestos han retrasado de manera notoria su implantación.

Para terminar, se presentan los servicios que tradicionalmente y de forma obligatoria han estado más directamente relacionados con los estudios de costes, los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos. Del estudio realizado sobre la gestión del ciclo integral del agua en Gipuzkoa, uno de los servicios públicos sujeto a tasas más significativo, se traen a colación aquellos aspectos más relevantes relacionados con las características del servicio, la gestión asociacionista, los costes y su recuperación vía tasas y, por último, la comparabilidad.

6.1 La Comunidad Autónoma del País Vasco

6.1.1 Organización territorial y población

En general, se considera que el tamaño de la población de un municipio, directamente relacionada con la estructura organizativa de las entidades locales, es una variable muy significativa y frecuentemente utilizada en los distintos estudios relacionados con las entidades locales. De hecho, la LBRL también utiliza esta variable a la hora de establecer los servicios que deben prestar las entidades locales. Los grandes municipios son los que albergan la mayoría de los habitantes, así, en la CAPV, alrededor del 80% de la ciudadanía se concentra en un 16% de municipios con población superiores a 10.000 habitantes. El resto de los municipios, el 84% acoge el 20% de los habitantes.

Esta comunidad autónoma cuenta con tres TTHH, Araba/Álava, Bizkaia y Gipuzkoa que en enero de 2014 presentaban los siguientes datos (Instituto Nacional de Estadística, 2015):

CA/TH	Nº de municipios	Población
CAPV	251	2.188.985
Araba/Álava	51	321.932
Bizkaia	112	1.151.905
Gipuzkoa	88	715.148

El TH de Araba/Álava, cuya capital es Vitoria-Gasteiz, se compone de 51 municipios y una población de 321.932 habitantes. El 75,20% reside en la capital y añadiendo los dos municipios con población superior a 10.000 habitantes, el 5,88% de municipios recoge el 84,10% de la población. El resto de los 48 municipios, son de menos de 5.000 habitantes y entre todos suman el 15,90% de la población y una media de 1.066 habitantes por municipio.

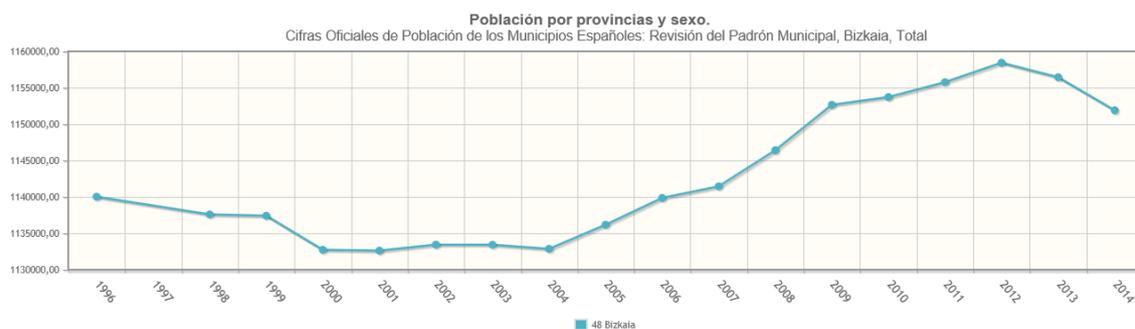
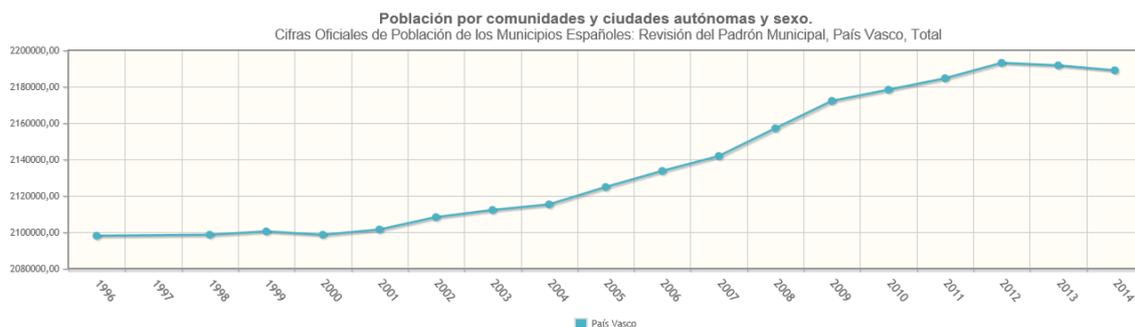
El TH de Bizkaia muestra otros números, Bilbao que alberga el 30% de la población del THB superando el total de la población del THA. La distribución de sus habitantes es más homogénea, a diferencia del escaso 6% presentado por Araba/Álava, el 18% (20 de los 112) de los municipios del THB son de más de 10.000 habitantes y alojan el 84,34% de la población. Los restantes 92 configuran una media de 2.337 habitantes por municipio.

El TH de Gipuzkoa, cuya capital es Donostia-San Sebastián, está ordenado con 88 municipios y una población de 715.148 habitantes. En los 70 municipios (79,55%) con población inferior a 10.000 habitantes se concentra el 24,42% de la población total, y en la capital de provincia el 26%. El 20,45% de los municipios de más de 10.000 habitantes recoge el 75,58% de los habitantes del THG.

A continuación, con los datos obtenidos del INE, se presenta el listado de los municipios de la CAPV por TH. Cada uno de ellos contiene el código municipal, la denominación del municipio y su número de habitantes, resultantes de la revisión del padrón municipal a fecha de 1 de enero de 2014. Se enumeran en base al número de habitantes censados.

01 Araba/Álava 2.014	321.932	48 Bizkaia 2.014	1.151.905	20 Gipuzkoa 2.014	715.148
1 01059 Vitoria-Gasteiz	242.082	48020 Bilbao	346.574	20069 Donostia/San Sebastián	186.126
2 01036 Laudio/Llodio	18.428	48013 Barakaldo	100.080	20045 Irun	61.195
3 01002 Amurrio	10.239	48044 Getxo	79.544	20067 Errenteria	39.230
4 01051 Salvatierra/Agurain	4.952	48078 Portugalete	47.117	20030 Eibar	27.440
5 01043 Cyón-Oion	3.298	48082 Santurtzi	46.651	20079 Zarautz	22.890
6 01001 Iruña Oka/Iruña de Oca	3.108	48015 Basauri	41.624	20055 Arrasate/Mondragón	22.052
7 01010 Ayala/Alara	2.929	48054 Leioa	30.685	20040 Hernani	19.601
8 01001 Alegria-Dulantzi	2.925	48036 Galdakao	29.351	20071 Tolosa	18.936
9 01063 Zuia	2.427	48027 Durango	28.806	20092 Lasarte-Oria	18.082
10 01004 Artzniega	1.818	48084 Sestao	28.288	20036 Hondarribia	16.894
11 01018 Zigoitia	1.743	48902 Erandio	24.311	20064 Pasaia	15.929
12 01058 Legutio	1.703	48003 Amorebieta-Etxano	18.579	20074 Bergara	14.831
13 01009 Asparrena	1.652	48017 Bermeo	17.057	20009 Andoain	14.655
14 01031 Laguardia	1.518	48069 Mungia	17.055	20018 Azpeitia	14.580
15 01028 Labastida/Bastida	1.489	48046 Gemika-Lumo	16.797	20019 Beasain	13.812
16 01003 Aramaio	1.478	48034 Ermua	16.109	20032 Elgoibar	11.488
17 01047 Ribera Baja/Erribera Beitia	1.358	48085 Sopela	13.061	20017 Azkoitia	11.480
18 01054 Urkabustaiz	1.278	48011 Arrigorriaga	12.374	20059 Oñati	11.282
19 01042 Okondo	1.158	48080 Valle de Trápaga-Trapagaran	12.129	20063 OIartzun	9.970
20 01017 Campezo/Kanpezu	1.084	48029 Etxebarri	10.754	20080 Zumarraga	9.950
21 01022 Elciego	1.054	48002 Abanto y Ciérvana-Abanto Zierbena	9.688	20076 Ordizia	9.803
22 01055 Valdegovia/Gaubea	1.038	48073 Ondarroa	8.575	20081 Zumaia	9.734
23 01008 Arratzua-Ubarrundia	994	48096 Zalla	8.481	20051 Legazpi	8.608
24 01092 Lantarón	931	48083 Ortuella	8.410	20013 Aretxabaleta	6.995
25 01013 Barrundia	915	48090 Balmaseda	7.829	20077 Urretxu	6.890
26 01033 Lapuebla de Labarca	861	48071 Muskiz	7.612	20027 Urnieta	6.198
27 01046 Eribergoitia/Ribera Alta	751	48001 Abadiño	7.504	20073 Usurbil	6.168
28 01053 San Millán/Donemiliaga	726	48057 Leketio	7.305	20053 Lezo	6.007
29 01037 Arraia-Maestu	714	48032 Elorrio	7.240	20075 Villabona	5.888
30 01032 Lantiego/Lantziego	681	48016 Berango	6.925	20061 Orío	5.694
31 01021 Elburgo/Burgelu	624	48045 Güeñes	6.535	20093 Astigarraga	5.535
32 01016 Bernedo	545	48901 Derio	5.940	20049 Laskao	5.465
33 01027 Iruiaiz-Gauna	511	48043 Gortiz	5.664	20029 Deba	5.450
34 01014 Berantevilla	477	48060 Markina-Xemein	4.982	20056 Mutriku	5.293
35 01062 Zambrana	417	48019 Berriz	4.785	20042 Ibarra	4.256
36 01020 Kuartango	356	48904 Sondika	4.589	20034 Eskoriatza	4.090
37 01023 Elvillar/Bilar	351	48077 Plentzia	4.344	20065 Sorraluze-Placencia de las Armas	3.991
38 01011 Baños de Ebro/Mañeta	325	48094 Iorre	4.247	20027 Zestoa	3.656
39 01057 Villabuena de Álava/Eskuemaga	312	48074 Urdulua/Orduña	4.216	20028 Zizurkil	2.997
40 01052 Samaniego	290	48065 Ugoa-Miraballes	4.085	20039 Getaria	2.726
41 01044 Peñacerrada-Urizaharra	269	48089 Urduiz	3.930	20043 Idiazabal	2.306
42 01056 Harana/Valle de Arana	259	48910 Iurreta	3.781	20011 Antzuola	2.193
43 01060 Yécora/lekora	258	48055 Lemoa	3.512	20016 Aia	2.039
44 01006 Armiñón	250	48905 Zamudio	3.263	20091 Mendaro	1.998
45 01039 Moreda de Álava/Moreda Araba	236	48095 Zaldibar	3.062	20010 Anoeta	1.893
46 01041 Navaridas	214	48912 Alonsotegi	2.843	20005 Alegia	1.744
47 01034 Leza	207	48022 Karrantza Harana/Valle de Carranza	2.794	20015 Aitaun	1.700
48 01019 Kripan	188	48012 Bakio	2.615	20046 Iruia	1.671
49 01061 Zalduondo	185	48075 Orozko	2.610	20078 Zaldibia	1.558
50 01049 Añana	165	48086 Sopuerta	2.563	20025 Zegama	1.527
51 01030 Lagrán	161	48081 Lezama	2.432	20014 Asteasu	1.523
52		48903 Loiu	2.388	20070 Segura	1.480
53		48052 Larrabetzu	2.023	20052 Legorreta	1.468
54		48068 Mundaka	1.893	20062 Ormaiztegui	1.305
55		48042 Gordexola	1.710	20033 Elgeta	1.121
56		48021 Busturia	1.693	20022 Berastegi	1.056
57		48097 Zaratamo	1.652	20008 Amezketa	968
58		48040 Gatika	1.615	20058 Olaberria	957
59		48014 Barrika	1.537	20003 Aizarnazabal	775
60		48913 Zierbena	1.498	20047 Itsasondo	666
61		48067 Muxika	1.443	20054 Lizardza	640
62		48026 Dima	1.416	20035 Ezkio-Itsaso	609
63		48091 Atxondo	1.393	20066 Errezil	594
64		48038 Gamiz-Fika	1.342	20023 Berrobi	568
65		48072 Otxandio	1.297	20024 Bidania-Goiatz	524
66		48024 Zeanuri	1.269	20038 Gabiria	497
67		48018 Berriatua	1.236	20002 Aduna	471
68		48093 Areatza	1.211	20044 Ikaztegieta	464
69		48058 Mallabia	1.211	20007 Altzo	400
70		48056 Lemoz	1.182	20006 Alkiza	373
71		48053 Laukiz	1.129	20050 Leaburu	373
72		48025 Zeberio	1.085	20041 Hernialde	350
73		48092 Bedia	1.035	20001 Abaltzisketa	329
74		48009 Arrankudiaga	974	20004 Albiztur	327
75		48906 Forua	956	20026 Zerain	263
76		48061 Maruri-Jatabe	945	20057 Mutiloa	262
77		48041 Gautegiz Arteaga	868	20021 Belauntza	260
78		48028 Ea	865	20048 Larraul	260
79		48037 Galdames	815	20068 Leintz-Gatzaga	244
80		48030 Etxebarria	790	20031 Elduain	239
81		48023 Artea	775	20012 Arama	217
82		48064 Meñaka	745	20095 Orendain	193
83		48008 Artzentales	722	20007 Gatzelu	171
84		48049 Ispaster	708	20020 Beizama	167
85		48070 Aulesti	654	20096 Altxaga	165
86		48048 Ibarangelu	639	20094 Balarraín	130
87		48010 Arrieta	573	20060 Orea	123
88		48035 Fruiz	555	20037 Gaintza	120
89		48087 Trucios-Turtzioz	525		
90		48079 Errigotti	520		
91		48059 Mañaria	507		
92		48007 Munitibar-Arbatzegi Gerrikaitz	469		
93		48911 Ajangiz	463		
94		48907 Kortezubi	461		
95		48063 Mendexa	455		
96		48915 Ziortza-Bolibar	434		
97		48004 Amoroto	417		
98		48066 Morga	416		
99		48914 Arratzu	398		
100		48031 Elantxobe	391		
101		48006 Arantzazu	380		
102		48062 Mendata	379		
103		48076 Sukarrieta	355		
104		48039 Garai	316		
105		48908 Murueta	311		
106		48050 Izurtza	274		
107		48051 Lanestosa	266		
108		48033 Ereño	244		
109		48909 Nabarniz	239		
110		48047 Gizaburuaga	212		
111		48088 Ubide	180		
112		48005 Arakaldo	144		

El crecimiento de la población de la CAPV ha tomado un respiro, los datos referentes hasta el ejercicio 2012, desvelan una situación de crecimiento suave de la población y a partir de enero de 2013, las cifras oficiales de población empiezan a descender de la cima aunque de manera casi imperceptible. Mientras Gipuzkoa presenta un crecimiento moderado pero continuo de sus residentes hasta el año 2014, Araba/Álava parece que se estabiliza y Bizkaia es la que muestra números semejantes al inicio de la crisis y arrastra a la baja los datos de las cifras de la población de la CAPV.



Fuente: INE (2015)

6.1.2 Estructura económico-financiera de las entidades locales

En lo que a materia económica se refiere, a consecuencia de la crisis del 2008, el constante deterioro de la solvencia financiera de las entidades públicas acrecienta la dificultad para atender a las demandas de la ciudadanía a la que deben servir. Los ayuntamientos representan el primero de los eslabones de la compleja arquitectura de las administraciones públicas al que tiene acceso la ciudadanía y a quienes, en consecuencia, solicitan la prestación de determinados servicios públicos en primera instancia. A pesar de la leve mejoría experimentada durante los ejercicios 2012 y 2013, la travesía de los últimos ejercicios ha sido compleja y más de una centena de ayuntamientos han solicitado formalmente un rescate financiero al Estado (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 2014) al amparo de las medidas especiales adoptadas por el Gobierno español⁵⁵, llegando incluso a situaciones límites como la presentación de expedientes de regulación de empleo.

El Concierto Económico asegura a la CAPV la titularidad de los ingresos que conforman su sistema tributario y la capacidad de modificarlo. Con ello, deberá financiar los servicios y las actividades que satisfagan sus competencias autonómicas, forales y municipales y los que realice el Estado en su beneficio. Además, el Cupo, es el instrumento que garantiza que cada nivel institucional, central y autonómico, disponga de los recursos necesarios (Alonso Arce, 2010).

Ahora bien, dentro de la CAPV, los tributos concertados se regulan por las Juntas Generales y se gestionan y se recaudan por las Diputaciones Forales, órganos ejecutivos que mediante las normas forales, los TTHH, se apropian de la titularidad del sistema tributario, en consecuencia, la CAPV, salvo la potestad armonizadora, carece de competencias. La recaudación de las DDFE se gestiona y se destina: a) a financiar las competencias propias y de los municipios; b) al Gobierno Vasco para atender las competencias asumidas, y c) al pago del Cupo. En definitiva, un sistema de confederalismo fiscal, inédito en Europa, salvo en países como Suiza, donde la capacidad recaudatoria, de un nivel inferior, es superior a la del Estado en el que se integran (Martínez Bárbara, 2014).

De la misma forma que se hizo en la estructura de los estados de gastos e

⁵⁵ Real Decreto-ley 8/2013 de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros.

ingresos del Estado, con objeto de conocer la importancia de los capítulos de la estructura de los ingresos en su clasificación económica y la importancia de las áreas de gasto y las políticas de gasto de la clasificación por programas de los gastos presupuestarios, se presentan las respectivas tablas con los desgloses correspondientes y los valores en términos absolutos y relativos de los municipios de la CAPV.

Los datos de las liquidaciones de los presupuestos de las haciendas locales de la CAPV, de 2012, que se muestran a continuación, se refieren exclusivamente a los municipios y, en su caso, organismos autónomos y entidades públicas empresariales, tratándose en términos consolidados. Así, en la clasificación económica de ingresos, destacan:

- a) el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), dentro del capítulo 1 de impuestos directos, que suma el 11,2% del total de ingresos. Es de señalar que este impuesto representa más de la mitad de los ingresos impositivos, impuestos directos e indirectos, en todas las CCAA exceptuando la CAPV que se sitúa en un 48,8%;
- b) en el capítulo 3, tasas y otros ingresos, la prestación de servicios públicos básicos que asciende a 223.916(miles de €), un 7,7% del total de ingresos. Si se tiene en cuenta el importe del área de gasto 1 Servicios Públicos Básicos, 1.003.956(miles de €), se obtiene un 22,3% de cobertura de estos gastos, siendo la media del resto de CCAA de un 16,8%.
- c) las transferencias corrientes de las diputaciones 1.326.455 suman casi la mitad del total de los ingresos corrientes 2.741.211, debido a la aplicación del régimen especial del Concierto económico, la suma de las transferencias corrientes 1.444.562 supone un 53% de los ingresos corrientes, mientras que la media del Estado se sitúa en un 34%.

Tabla 13: Ingresos de la Entidades Locales de la CAPV

INGRESOS DE LAS ENTIDADES LOCALES	PAÍS VASCO	<i>(Importes en miles de €)</i>	
Impuestos directos <i>(Capítulo 1)</i>	614.590		21,0%
IBI. Impuesto sobre Bienes Inmuebles		326.549	11,2%
IVTM. Imp. sobre Vehículos de Tracción Mecánica		142.533	4,9%
IIVTNU. Imp. s/el Incremento del Val. de Terrenos de Nat. Urb.		50.794	1,7%
IAE. Impuesto sobre las Actividades Económicas		94.707	3,2%
Resto impuestos directos		6	0,0%
Impuestos indirectos <i>(Capítulo 2)</i>	54.761		1,9%
ICIO. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras		53.193	1,8%
Resto impuestos indirectos		1.568	0,1%
Tasas y otros ingresos <i>(Capítulo 3)</i>	548.016		18,7%
Prestac. de serv. públ. básicos <i>(Art.30)</i>		223.916	7,7%
Prestac. de serv. públ. de carác. social y prefer. <i>(Art.31)</i>		40.017	1,4%
Realiz. de activid. de compet. local <i>(Art.32)</i>		27.459	0,9%
Utiliz. o aprov. especial del dom. públic. <i>(Art.33)</i>		71.678	2,5%
Precios públicos <i>(Art.34)</i>		53.938	1,8%
Contribuc. especiales y otros ingres. <i>(Resto del C.3)</i>		131.009	4,5%
Transf. corrientes <i>(Capítulo 4)</i>	1.444.562		49,4%
del Estado		4.488	0,2%
de Empresas de la Entidad local		33	0,0%
de la C.C.A.A.		101.801	3,5%
de Diputaciones		1.326.455	45,4%
de Ayuntamientos		2.080	0,1%
del resto de Entes Locales		797	0,0%
Resto de Transf. Corrientes		8.909	0,3%
Ingresos patrimoniales <i>(Capítulo 5)</i>	79.281		2,7%
Ingresos patrimoniales		79.281	2,7%
TOTAL INGRESOS CORRIENTES <i>(Capítulo 1 + Capítulo 2 + Capítulo 3 + Capítulo 4 + Capítulo 5)</i>	2.741.211		93,8%
Enajenación de Inversiones Reales <i>(Capítulo 6)</i>	31.960		1,1%
Transferencias de capital <i>(Capítulo 7)</i>	99.028		3,4%
TOTAL INGRESOS DE CAPITAL <i>(Capítulo 6 + Capítulo 7)</i>	130.988		4,5%
TOTAL INGRESOS NO FINANCIEROS	2.872.197		98,3%
INGRESOS FINANCIEROS	51.153		1,7%
TOTAL INGRESOS	2.923.350		100,0%

Fuente: elaboración propia, con datos obtenidos del (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Septiembre 2014)

En lo que a las competencias y a los gastos de la clasificación por programas de los municipios del País Vasco se refiere, al igual que la mayoría de los municipios del Estado español, realizan el mayor gasto en la prestación de servicios públicos básicos, aunque, en el caso que nos ocupa, en menor medida que el gasto del Estado, un 38,51% frente a un 35%. En el País Vasco, en 2012, se distribuye de la siguiente manera:

Áreas de gasto	País Vasco	V.R.
0. Deuda Pública	130.065	5%
1. Servicios Públicos Básicos	1.003.956	35%
2. Actuaciones de Protección y Promoción Social	364.044	13%
3. Producción de bienes públicos de carácter preferente	584.907	20%
4. Actuaciones de carácter económico	277.667	10%
9. Actuaciones de carácter general	495.319	17%
TOTAL GASTOS	2.855.958	100%

A su vez, en el área de gasto 1 (Servicios Públicos Básicos) sobresalen la política de gasto de “Vivienda y urbanismo” y “Bienestar comunitario” que contempla el ciclo integral de las aguas, de los residuos, la limpieza viaria, el alumbrado público, el cementerio y otros.

1. Servicios públicos básicos. Políticas de gasto:	País Vasco	V.R.
13. Seguridad ciudadana	241.185	24%
15. Vivienda y urbanismo	361.933	36%
16. Bienestar comunitario	363.580	36%
17. Medio Ambiente	37.259	4%
TOTAL GASTOS	1.003.957	100%

En las siguientes áreas de gasto, 2 y 3, prevalecen los servicios sociales y promoción social, un 86% del área de gasto, y en el área de gasto 3, producción de bienes públicos, cultura con un 63%.

2. Actuaciones de Protección y Promoción Social	País Vasco	V.R.
23. Servicios sociales y promoción social	313.692	86%
Resto área de gasto 2: Pensiones y otras prestaciones económicas a los empleados y fomento del empleo	50.352	14%
TOTAL GASTOS	364.044	100%
3. Producción de bienes públicos de carácter preferente	País Vasco	V.R.
31. Sanidad	27.229	7%
32. Educación	179.149	47%
33. Cultura	238.878	63%
34. Deporte	139.651	37%
TOTAL GASTOS	378.529	100%

Por último, en las actuaciones de carácter económico y general destacan las políticas de gasto de infraestructuras y transferencias a otras entidades, respectivamente.

4. Actuaciones de carácter económico	País Vasco	V.R.
44. Transporte público	56.780	20%
45. Infraestructuras	124.098	45%
Resto de área de gasto 4: Resto de actuaciones de carácter económico	96.789	35%
TOTAL GASTOS	277.667	100%
9. Actuaciones de carácter general	País Vasco	V.R.
91. Órganos de gobierno	27.229	6%
92+93. Servicios de carácter general y Administración financiera y tributaria	179.149	40%
94. Transferencias a otras Administraciones públicas	238.878	54%
TOTAL GASTOS	445.256	100%

Fuente: elaboración propia, con datos obtenidos de (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Septiembre 2014)

En lo que a la información de los gastos de la clasificación por programas de los municipios del País Vasco aquí presentada, debido a que esta comunidad autónoma utilizaba hasta el 31 de diciembre de 2014 la clasificación funcional de los gastos de las entidades locales, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas realiza los ajustes y las equivalencias oportunas para poder obtener la simulación de lo que serían estos gastos en la clasificación por programas.

6.1.3 Diagnósticos sobre las entidades locales

Del análisis de distintos estudios realizados respecto a las Entidades Locales de la CAPV, las derivadas de las ejecuciones presupuestarias, de la asignación y utilización de los recursos públicos, de los índices de transparencia o sobre los índices de innovación local, se obtienen conclusiones con respecto a la diversidad de los recursos utilizados por los distintos municipios.

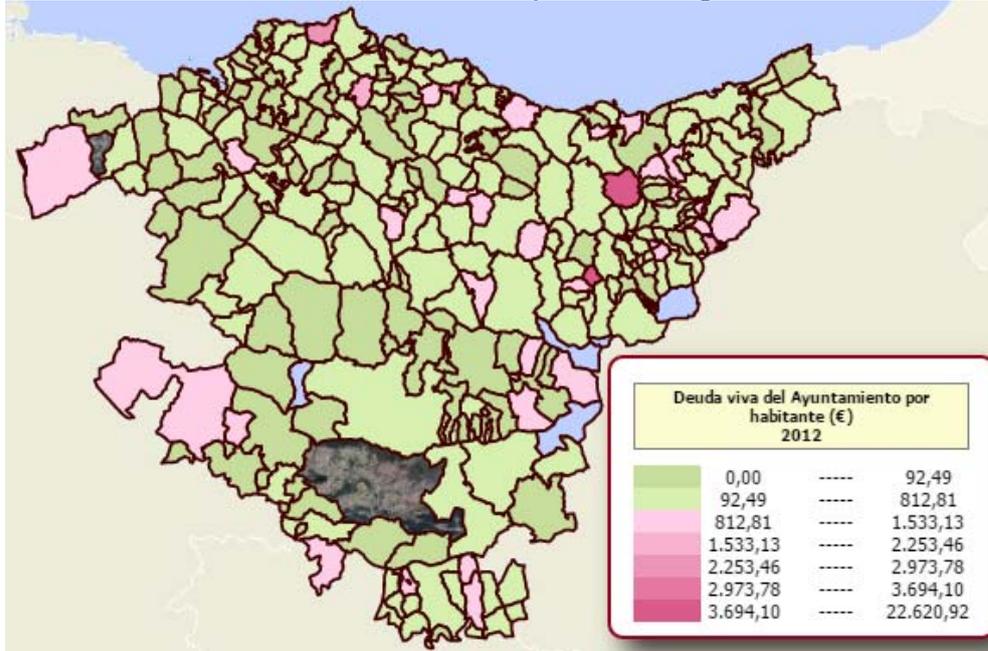
En lo que a la financiación de los recursos se refiere, tal y como se puede observar en la tabla de Ingresos de la Entidades Locales de la CAPV, los ayuntamientos cuentan, por una parte, con las transferencias corrientes a través del cual se transfieren fondos a los ayuntamientos que, en municipios con menores índices de población,

reciben mayor ayuda *per cápita* y rondan la mitad de los ingresos corrientes, en estos flujos tienen una excepcional importancia los fondos forales de financiación municipal provenientes de las Diputaciones y sus componentes, en particular, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (IRPF), los Impuestos Especiales (IE) y el Impuesto sobre Sociedades (IS) (Gómez Urteaga, 2004). Por otra parte, cuentan con la presión fiscal, impuestos directos e indirectos, tasas y precios públicos y otros ingresos, que suelen ser unas cuantías más importantes en municipios con mayores índices de población. Con ello, se produce una correlación inversa entre ingresos y gastos y el tamaño del estrato poblacional (Zubiaur Etcheverry y Caraballo Esteban, 2012).

Tanto los indicadores del crecimiento económico, del Producto Interior Bruto, como los indicadores de la Deuda Viva son indicadores que no se pueden analizar de forma generalizada como si de políticas estratégicas generales se tratara, por ejemplo, en el periodo 2000-2009, la evolución del conjunto de la deuda viva estuvo condicionada por la política de reducción neta de la deuda aplicada fundamentalmente por el Ayuntamiento de Bilbao (Zubiaur Etcheverry y Caraballo Esteban, 2012). Del mismo modo, en el TH de Gipuzkoa, los ayuntamientos con una población superior a los 20.000 habitantes, especialmente Donostia-San Sebastián, son las entidades con un mayor grado de variación en el comportamiento del margen de endeudamiento. Por contra, los ayuntamientos menos poblados son los que presentan un comportamiento más homogéneo y con cifras sostenidas en el tiempo (Ibarloza Arrizabalaga, Erkizia Olaizola y Ibarloza Arrizabalaga, 2014).

Tal y como se puede ver en la siguiente ilustración, relativa a la deuda viva por habitante, los indicadores no muestran unas posiciones estratégicas ni generalizadas, más bien, son consecuencia de políticas llevadas a cabo por los municipios de forma individual.

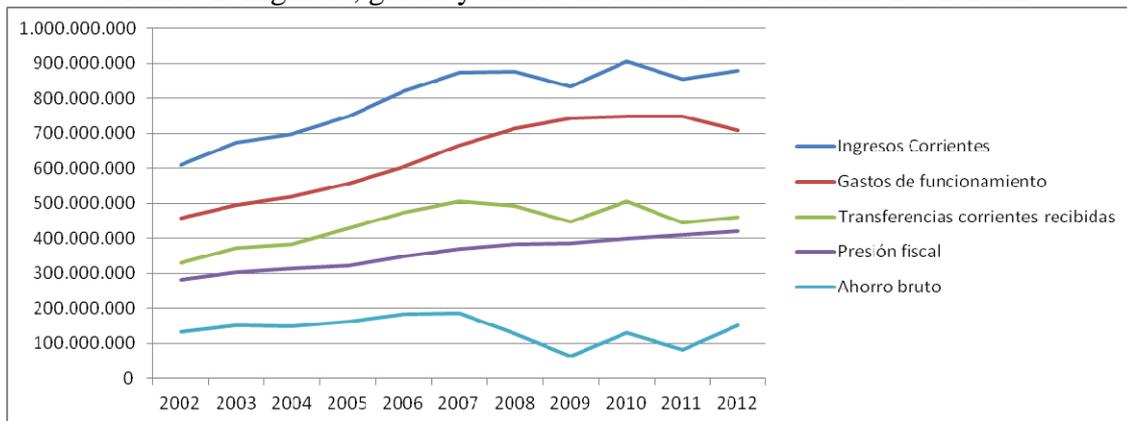
Ilustración 23: Deuda viva del Ayuntamiento por habitante (€) 2012



Fuente: Eusko Jaurlaritza-Gobierno Vasco (2015)⁵⁶ <http://www.ogasun.ejgv.euskadi.eus/>

Otro aspecto significativo, al que hay que hacer referencia y hay que tenerla en consideración, es el advenimiento de la crisis y su influencia en los distintos estratos de población. En el estudio realizado sobre los presupuestos de las entidades locales del THG, en el período 2007-2013, se puede observar el gráfico que tan claramente muestra el impacto de la crisis en la actividad ordinaria de los ayuntamientos de Gipuzkoa.

Gráfico 2: Ingresos, gastos y ahorro de la actividad corriente 2002-2012



Fuente: (Erkizia Olaizola, Ibarloza Arrizabalaga y Ibarloza Arrizabalaga, 2013).

Por un lado, se muestran los ingresos de la actividad corriente que suma una presión fiscal constante al alza (contiene los ingresos en los primeros tres capítulos) y

⁵⁶ Udalmap: <http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-t64cont/eu/t64amVisorWar/t64aIndicadoresMot.jsp?language=0>

las transferencias corrientes recibidas. Este último indicador es uno de los indicadores más espectaculares del efecto de la crisis. Precisamente han sido los ingresos de los tributos que componen las transferencias corrientes provenientes de la Diputación (como el IVA, el IRPF, los IE y el IS) los que han sufrido las mayores caídas. Debido a ello, a la correlación inversa citada anteriormente, a la mayor dependencia de las entidades locales de menores índices de población con respecto a estos ingresos, han sido estas entidades de menor población las que han sufrido más intensamente las consecuencias de la crisis.

Por otro lado, se presentan los gastos de explotación necesarios para llevar a cabo las actividades ordinarias o corrientes de los municipios (están incluidos los gastos de los capítulos I, II y IV, excepto las subvenciones concedidas por los municipios). El recorrido de este indicador es bastante significativo ya que aumenta constantemente hasta el año 2008, comienza a disminuir en el 2009, en el 2011 se estanca y en el 2012, irremediablemente, cae.

Por último, como resultado de estos indicadores se presenta el ahorro bruto. El ahorro bruto puede relacionarse fácilmente en las líneas de la gráfica con las transferencias corrientes recibidas y los ingresos corrientes, sin embargo, debido a una reducción en los gastos de funcionamiento, en 2012, presenta una pendiente más inclinada que la de transferencias corrientes recibidas e ingresos corrientes (Erkizia Olaizola et al., 2013).

Del mismo modo, es de señalar el esfuerzo realizado en los últimos años con otro de los principios rectores contemplados en la Ley General Presupuestaria, como es la transparencia. Según la evaluación del Índice de Transparencia Municipal (ITA 2014)⁵⁷, dirigida a los 110 mayores ayuntamientos del Estado español y confeccionada por la organización Transparencia Internacional desde el año 2008, los ayuntamientos de la CAPV consolidan o mejoran continuamente su posicionamiento en el ranking. Se convierten en referentes, con la máxima puntuación obtenida en el caso de dos de las tres capitales de la CAPV, Bilbao y Vitoria-Gasteiz, seguidos muy de cerca (98,8/100) por Donostia-San Sebastián. Por su parte entre los ayuntamientos que no son capitales, Getxo también obtiene la máxima puntuación y se queda más rezagado aunque con sobresaliente, Barakaldo (92,5/100).

⁵⁷ http://www.transparencia.org.es/ita_2014/indice_ita_2014.htm

El estudio llevado a cabo con el objetivo de obtener un “Diagnóstico sobre la Innovación en los Ayuntamientos Vascos”, se realizó por medio de una encuesta que consta de diez criterios de evaluación y está inspirada en: el Modelo Europeo de Excelencia en la Gestión (EFQM), la Guía de evaluación de la Carta de Compromisos con la Calidad de las Administraciones Publicas (de la Red Interadministrativa de Calidad en los Servicios Públicos) y el Marco General de Excelencia en la Gestión del Gobierno Vasco. Recoge una autoevaluación de los Ayuntamientos de la CAPV participantes (203 ayuntamientos, un 80,88% de participación) respecto a las prácticas implantadas, el grado de avance y los resultados obtenidos en el ámbito de la innovación en las formas de gobernar, de gestionar y de prestar servicios.

Según el informe de resultados (EUDEL, 2012), el Criterio 3 Transparencia (2,41) junto al criterio 2 Liderazgo (2,41) presentan una puntuación por encima de la puntuación media del conjunto de criterios, en ambos criterios son los municipios de Gipuzkoa los que presentan un mayor desarrollo, seguidos por Bizkaia. En el extremo opuesto se sitúa el Criterio 6 Gestión de servicios (1,53).

Ilustración 24: Medias globales por TH

	Media Global				
	Araba	Bizkaia	Gipuzkoa		
1 Planificación políticas	1,68	1,96	1,92		
2 Liderazgo	1,98	2,42	2,76	Liderazgo	2,41
3 Transparencia	1,99	2,37	2,83	Transparencia	2,41
4 Participación	2,11	2,26	2,59	Administración accesible	2,35
5 Administración accesible	2,02	2,33	2,66	Participación	2,32
6 Gestión de Servicios	1,36	1,66	1,44	Gestión de los recursos	1,98
7 Gestión de personas empleadas	1,43	1,59	1,59	Cooperación	1,90
8 Gestión de los recursos	1,83	2,06	1,97	Planificación políticas	1,88
9 Cooperación	1,76	1,94	1,93	Innovación y mejora	1,83
10 Innovación y mejora	1,50	1,97	1,84	Gestión de personas empleadas	1,55
Media Global	1,74	2,04	2,14	Gestión de Servicios	1,53

Fuente: Diagnóstico sobre la innovación en los ayuntamientos vascos, EUDEL-AIL (2012)

Tal y como se muestra a continuación, los criterios de evaluación analizados y el tamaño de la población del municipio están directamente relacionados, cumpliéndose esta correlación en casi todos los estratos mostrados hasta los 100.000, la puntuación decrece en la misma medida en la que lo hace el tamaño de la población.

Ilustración 25: Medias globales por tamaño de población

	Total	Más 100.001	Entre 50.001 y 100.000	Entre 25.001 y 50.000	Entre 10.001 y 25.000	Entre 5.001 y 10.000	Entre 2.001 y 5.000	Entre 1.001 y 2.000	Menos de 1.000
1 Planificación políticas	1,88	3,55	3,70	2,15	2,22	1,93	2,09	1,70	1,67
2 Liderazgo	2,41	3,83	4,17	2,79	3,42	2,76	2,63	2,22	1,98
3 Transparencia	2,41	4,07	4,29	3,20	2,96	2,41	2,64	2,24	2,10
4 Participación	2,32	3,50	3,67	2,54	3,03	2,52	2,47	2,09	2,04
5 Administración accesible	2,35	3,19	4,00	3,09	2,73	2,51	2,45	2,01	2,19
6 Gestión de Servicios	1,53	3,40	3,60	2,23	1,95	1,74	1,59	1,33	1,25
7 Gestión de personas	1,55	3,45	3,10	2,03	2,07	1,75	1,51	1,57	1,23
8 Gestión de los recursos	1,98	3,50	3,60	2,73	2,28	2,44	1,94	1,83	1,70
9 Cooperación	1,90	3,50	4,17	2,38	2,68	2,23	2,26	1,78	1,42
10 Innovación y mejora	1,83	3,70	4,20	2,73	2,51	2,09	1,76	1,64	1,48
Media Global	2,00	3,59	3,84	2,60	2,54	2,20	2,11	1,83	1,70

Fuente: Diagnóstico sobre la innovación en los ayuntamientos vascos, EUDEL-AIL (2012)

En lo que al Criterio 6 Gestión de servicios se refiere, no se alcanza la media global hasta el estrato de entre 25.001 y 50.000. El más bajo de los ítems, es el de Gestión por procesos que se sitúa en un nivel de alarma (1,30), seguidos por los ítems de Compromisos evaluables (1,39) y Sistemas de calidad (1,39).

Ilustración 26: Criterio 6 Gestión de servicios. Puntuaciones medias por tamaño de población

	Media criterio	Más 100.001	Entre 50.001 y 100.000	Entre 25.001 y 50.000	Entre 10.001 y 25.000	Entre 5.001 y 10.000	Entre 2.001 y 5.000	Entre 1.001 y 2.000	Menos de 1.000
1. Catálogo de servicios	2,08	2,50	4,00	3,63	2,30	2,59	2,13	1,82	1,74
2. Compromisos evaluables (Cartas de Servicios)	1,39	3,00	3,00	1,63	1,90	1,73	1,50	1,21	1,11
3. Gestión por procesos	1,30	3,25	3,00	1,88	1,50	1,45	1,25	1,18	1,09
4. Sistemas de calidad	1,39	3,25	4,00	1,88	1,95	1,50	1,38	1,15	1,15
5. Evaluación satisfacción ciudadanía	1,50	4,00	4,00	2,13	2,10	1,41	1,71	1,29	1,18
Conjunto del criterio 6 Gestión de servicios	1,53	3,40	3,60	2,23	1,95	1,74	1,59	1,33	1,25

Fuente: Diagnóstico sobre la innovación en los ayuntamientos vascos, EUDEL-AIL (2012)

El mismo informe concluye exponiendo que salvo en los municipios de mayor tamaño, el avance de los ayuntamientos vascos en el ámbito de la innovación se sitúa aún en sus primeras fases de desarrollo. En todos los criterios Araba/Álava presenta un grado de desarrollo menor que en los otros territorios, tal y como se cita en el informe “probablemente relacionado con el tamaño de la mayoría de sus municipios” (EUDEL, 2012). Constatada esta correlación entre la puntuación de los indicadores y el tamaño

del índice de residentes, cabe plantearse si las entidades locales de menor población realmente persiguen optimizar estos y otros indicadores en auge en la última década y cuentan con los recursos necesarios para ello.

Con todo ello, se evidencia un comportamiento más invariable y homogéneo de las entidades locales con un menor índice de población. Debido, básicamente, a que los recursos de estas entidades son más limitados, no cuentan con demasiada capacidad operativa y se consumen en sacar adelante las muy variadas tareas del día a día.

6.2 Las Entidades Locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa

6.2.1 Organización territorial y población

El Territorio Histórico de Gipuzkoa, cuya capital es Donostia-San Sebastián, está configurado con los 88 municipios y una población a uno de enero de 2014 de 715.148 habitantes. Tal y como se ha señalado esta población presenta un crecimiento moderado pero continuo en el tiempo.

Distinguiendo seis estratos de población en los que se tienen en cuenta el número de habitantes y de municipios que se vinculan a cada uno de los estratos. Se puede observar que el ligero incremento (2,71% en seis años) experimentado en el conjunto del TH se ha mantenido en todos y cada uno de los estratos de población. Fruto de esta evolución al alza del número de habitantes se ha producido un leve movimiento de concentración en los municipios con mayor población.

Tabla 14: Evolución de la población por estratos

Estratos de población	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1 - 1.000	11.971	12.297	12.470	12.660	12.637	12.722	12.684
1.001 - 5.000	50.045	51.028	51.842	52.177	52.622	52.962	53.535
5.001 - 10.000	84.010	85.295	85.940	86.338	86.857	87.378	87.734
10.001 - 20.000	195.241	196.825	198.261	198.577	199.018	200.016	200.824
20.001 - 100.000	170.587	171.363	171.828	172.005	172.288	172.610	172.541
>100.000	183.090	184.248	185.357	185.506	186.185	186.409	186.500
Total	694.944	701.056	705.698	707.263	709.607	712.097	713.818

Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE) y elaboración propia

En los 59 municipios (65,91%) con población inferior a 10.000 habitantes se concentra el 21,50% de la población total, y en la capital de provincia el 26,18%.

Dejando de lado la capital de provincia, la población media de un municipio de Gipuzkoa se sitúa en 6.042 habitantes.

Tabla 15: Evolución de los municipios por estratos

Estratos de población	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
1 - 1.000	32	32	32	32	32	32	32
1.001 - 5.000	25*	25	24	23	23	23	22*
5.001 - 10.000	12*	12	13	14	13	13	15*
10.001 - 20.000	13	13	13	13	14	14	13
20.001 - 100.000	5	5	5	5	5	5	5
>100.000	1	1	1	1	1	1	1
Total	88						

Fuente: INE y elaboración propia

*En el período de estudio se ha reducido en tres (de 25 a 22) el número de municipios con una población empadronada entre 1.001 y 5.000 habitantes, y han aumentado en otros tres municipios (de 12 a 15) los ayuntamientos con una población entre 5.0001 y 10.000 habitantes, esto es, se ha producido una leve concentración de la población entre los municipios más poblados⁵⁸.

Ante esta realidad, y siendo esencial la suficiencia económico-financiera para atender las exigencias que requiere la prestación de los servicios públicos, resulta necesario definir adecuadamente y reforzar el asociacionismo municipal. En el THG, la Norma Foral 6/2007, de 10 de abril, reguladora de las entidades de ámbito supramunicipal contempla:

- ✓ Mancomunidades de municipios, entes locales que constituyen la manifestación del derecho de asociación reconocido a los municipios por la Carta Europea de Autonomía Local.
- ✓ Consorcios, que posibilita la participación conjunta en la gestión de actividades y servicios públicos de interés común de entidades locales, otras Administraciones Públicas y entidades privadas sin ánimo de lucro.
- ✓ Parzonerías (*Partzuegoak*), entidades tradicionales cuyo objeto social consiste en la administración y utilización de bienes pertenecientes a varios municipios en régimen de copropiedad indivisa, principalmente en materia

⁵⁸ Este ligero desplazamiento coincide en el tiempo con el aumento de la población de los ayuntamientos ubicados en la costa.

forestal y/o pecuaria.

Al mismo tiempo, se pueden encontrar dos entidades de ámbito territorial inferior al municipio: Ereñotzu, inscrito el 15/03/2012, pertenece al municipio de Hernani e Itziar, inscrito el 04/03/2015, perteneciente al municipio de Deba⁵⁹.

A continuación se presenta el listado de los municipios del THG y su número de habitantes, a uno de enero de 2014, que se enumeran en base a un orden demográfico, así como el mapa geográfico de la organización territorial de los municipios:

⁵⁹ Datos de registro de entidades locales (MINHAP, 2015)

Además de los ochenta y ocho municipios, Gipuzkoa también cuenta con las mancomunidades, entidades locales de ámbito supramunicipal, asociaciones de municipios que se encargan de llevar a cabo la gestión de obras y servicios cedidos a ellas:

Tabla 16: Mancomunidades en Gipuzkoa a 8 de septiembre de 2015

	DENOMINACION	FECHA INSCRIPCION	NUMERO INSCRIPCION
1	Debagoieneko Mankomunitatea	24/05/96	5200190
2	Aiztondo Zerbitzuen Mankomunitatea	24/10/01	5200230
3	Bideberri Mankomunitatea	23/03/07	5200250
4	Debabarrena Eskualdeko Mankomunitatea-Mancomunidad Comarcal de Debabarrena	26/05/87	5200010
5	"Debabe" Udal Euskaltegien Mankomunitatea	28/06/96	5200200
6	Loatzo Udalerrien Mankomunitatea	12/09/02	5200240
7	Mancomunidad de Enirio-Aralar	28/03/90	5200070
8	Mancomunidad de Municipios para la gestión del matadero comarcal de Tolosa	28/03/88	5200020
9	Mancomunidad de Servicios de Txingudi-Txingudiko Zerbitzuen Mankomunitatea	09/04/90	5200080
10	Mancomunidad de Servicios Urola Garaia/Urola Garaia Udal Elkarte	31/10/88	5200040
11	Mancomunidad de Tolosaldea	06/08/98	5200220
12	Mancomunidad "Leintz Udal Euskaltegia"	03/10/88	5200030
13	Mancomunidad Municipal de Aguas del embalse del Río Añarbe	23/01/90	5200050
14	Mancomunidad Municipal de San Marcos/San Markos-eko Udal Mankomunitatea	15/11/91	5200130
15	Mancomunidad Sasieta	20/03/90	5200060
16	Mancomunidad Uli	25/02/98	5200210
17	Mancomunidad Urola Erdia/Urola Erdiko Mankomunitatea	04/12/91	5200150
18	Mancomunidad Urola Kosta/Urola Kostako Udal Elkarte	06/11/91	5200120
19	Mancomunidad "Urretxu-Zumarragako Udal Euskaltegia"	04/03/91	5200100
20	Saiaz Amankomunitatea	21/01/94	5200180
21	Udalerri Euskaldunen Mankomunitatea (UEMA)	23/03/92	5200170

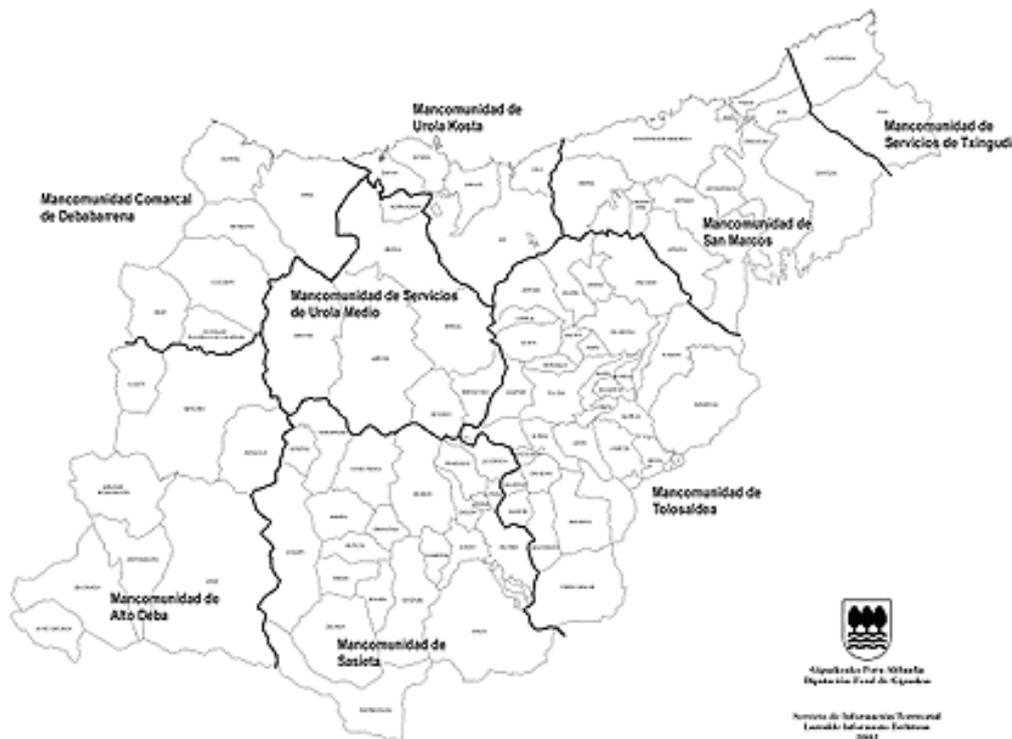
Fuente: MINHAP. Datos del registro de Entidades Locales. <http://seap.minhap.gob.es>.

Entre los servicios cedidos, cabe destacar dos de los servicios públicos básicos, que son competencia de todos los municipios, la recogida y tratamiento de residuos y el servicio de aguas. Se distinguen 8 mancomunidades relacionados con la gestión de residuos que acogen los siguientes municipios:

1. Debagoieneko Mankomunitatea: Antzuola, Aretxabaleta, Arrasate-Mondragón, Bergara, Elgeta, Eskoriatza, Leintz-Gatzaga y Oñati.
2. Debabarrena eskualdeko Mankomunitatea-Mancomunidad comarcal de Debabarrena: Deba, Eibar, Elgoibar, Mendaro, Mutriku y Soralue-Placencia de las Armas. También están integrados los municipios vizcaínos de Ermua y Mallabia.
3. Mancomunidad de Sasieta: Alzaga, Arama, Ataun, Beasain, Ezkio-Itsaso, Gaintza, Gabiria, Idiazabal, Itsasondo, Lazkao, Legazpi, Legorreta, Mutiloa, Olaberria, Ordizia, Ormaiztegi, Segura, Urretxu, Zaldibia, Zegama, Zerain y Zumarraga.

4. Mancomunidad de San Marcos: Astigarraga, Donostia, Errenteria, Hernani, Lasarte-Oria, Lezo, Oiartzun, Pasaia, Urnieta y Usurbil.
5. Mancomunidad de Tolosaldea: Abaltzisketa, Aduna, Albiztur, Alegia, Alkiza, Altzo, Amezketa, Andoain, Anoeta, Asteasu, Baliarrain, Belauntza, Berástegi, Berrobi, Elduain, Gaztelu, Hernialde, Ibarra, Ikaztegieta, Irura, Larraul, Leaburu, Lizartza, Orendain, Oresa, Tolosa, Villabona y Zizurkil.
6. Mancomunidad de Txingudi: Hondarribia e Irun.
7. Mancomunidad de Urola Kosta: Aia, Getaria, Orio, Zarautz y Zumaia.
8. Mancomunidad de Urola Medio: Aizarnazabal, Azkoitia, Azpeitia, Beizama, Bidegoian, Errezil y Zestoa.

Ilustración 28: Mancomunidades de gestión de residuos



En la gestión de los servicios de aguas, salvo en algún caso excepcional, la gestión en alta está cedida al Consorcio de aguas de Gipuzkoa, a la Mancomunidad de aguas de Añarbe y a la Mancomunidad de Aguas de Txingudi.

La Mancomunidad de Txingudi ofrece el servicio del ciclo integral del agua a Irun y Hondarribia. La Mancomunidad de Añarbe ofrece el servicio de abastecimiento y recogida y depuración en alta a los mismos municipios que la Mancomunidad de San Marcos y el Consorcio de Aguas de Gipuzkoa ofrece un servicio a la carta al resto de municipios.

Ilustración 29:
Gestión de los servicios de aguas



Fuente: <http://www.gipuzkoakour.com/quienes-somos/municipios.aspx>

El resto de las mancomunidades se dedican a distintos servicios relacionados con actividades que los municipios afines pretenden fomentar y gestionar mancomunadamente, como son:

- las actividades culturales y deportivas y servicios sociales de Aiztondo Zerbitzuen Mankomunitatea,
- los servicios sociales de Bideberri Mankomunitatea, la Mancomunidad Uli y Saiaz Aankomunitatea
- los servicios de alfabetización y euskaldunización de adultos de "Debabe" Udal Euskaltegien Mankomunitatea, la Mancomunidad "Leintz Udal Euskaltegia" y la Mancomunidad "Urretxu-Zumarragako Udal Euskaltegia";
- impulsar y difundir la cultura euskaldun, animar la vida cultural de los municipios mancomunados y ofrecer enseñanza de música y danza de Loatzo Udalerrien Mankomunitatea;
- la ordenación y administración de los recursos de la Sierra de Enirio-Aralar de la Mancomunidad de Erinio-Aralar;
- el servicio de matadero y construcción de los edificios e instalaciones

necesarios para ello de la Mancomunidad de Municipios para la gestión del matadero comarcal de Tolosa

- el abastecimiento de aguas; consumo; educación y euskera; gastos derivados del transporte a los centros de día; recogida, traslado y tratamiento de residuos sólidos; Servicio de extinción de incendios y Televisión comarcal de la mancomunidad de Servicios de Urola Garaia/Urola Garaia Udal Elkarte;
- promoción del desarrollo socioeconómico; servicio de cultura; servicio de euskara; servicio para la integración de emigrantes y servicio técnico comercial de Udalerrri Euskaldunen Mankomunitatea (UEMA)

6.2.2 La tutela financiera como mecanismo de intervención administrativa

La tutela financiera, en su vertiente de facultad de ejecución, se concreta en una competencia que capacita a determinadas administraciones territoriales y corporaciones de Derecho con una potestad de intervención administrativa sobre actos o actividades financieras de las entidades territoriales tuteladas, en este caso, los ayuntamientos.

En el caso de la CAPV, esta tutela tiene su fundamento en el vigente art.48.5 del Concierto Económico que dispone que “las facultades de tutela financiera que en cada momento desempeñe el Estado en materia de Entidades Locales corresponderán a las Instituciones competentes del País Vasco, sin que ello pueda significar, en modo alguno, un nivel de autonomía de las Entidades Locales Vascas inferior al que tengan las de régimen común”⁶⁰. Desde la aprobación del Concierto Económico hasta la actualidad, en el ámbito vasco, la tutela financiera ha sido ejercida materialmente sobre los ayuntamientos por parte de los TTHH, cuya dirección y administración corresponde a las Diputaciones Forales.

En el caso del TH de Gipuzkoa, las facultades de tutela financiera se han recogido en la Norma Foral 11/1989⁶¹, que incorpora, básicamente, dos aspectos:

⁶⁰Art. 48.5 Ley 12/2002 que modifica el art. 45.2 Ley 12/1981.

⁶¹ Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de

- Por un lado, se refiere a las autorizaciones de las operaciones para el acceso al crédito a medio y largo plazo concertadas por los entes locales⁶², para esta autorización, será preciso demostrar que se cumple con los criterios cualitativos y cuantitativos establecidos en la normativa, es decir, (1) que el destino sea la financiación de inversiones o gastos de capital; (2) que el ahorro corriente sea positivo; (3) que cumpla los límites legales establecidos en el artículo 53, esto es, que la operación no rebase el 5% de los recursos liquidados o la carga financiera anual no supere el 25% de las operaciones corrientes; y (4) que tenga remanente de tesorería positivo (Zurutuza Mujika, 2005).
- Y, por otro lado, la ejecución de la distribución de las cantidades correspondientes a la participación en los tributos concertados, atendiendo al criterio de riesgo compartido⁶³.

En 2001, coincidiendo con la renovación del Concierto Económico que se publicó en 2002, se aprueba la Ley 18/2001 General de Estabilidad Presupuestaria⁶⁴, que tiene su origen en el PEC⁶⁵. Precisamente, la aprobación del PEC supuso la obligatoriedad de los Estados miembros de evitar déficits superiores al 3% PIB, con el compromiso de responder ante las instituciones europeas en supuestos de incumplimiento. En otras palabras, se limita la utilización del déficit público como instrumento de política económica de la Unión Económica Monetaria, y se pacta la vertiente correctora que regula el procedimiento de déficit excesivo, que viene a establecer una serie de recomendaciones para el cumplimiento de que el déficit de los países de la zona del euro se mantenga por debajo del porcentaje establecido.

Gipuzkoa, (BOG núm. 130, de 10 de septiembre de 1989), última revisión vigente desde 12 de Febrero de 2013.

⁶² Capítulo VII Norma Foral 11/1989.

⁶³ Capítulo IV, Norma Foral 11/1989, en concreto, artículo 40.

⁶⁴ Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, (BOE núm. 298, de 13 de diciembre de 2001).

⁶⁵ Su contenido se fundamentaba en los arts. 99 a 104 del Tratado de la Unión Europea, actualmente arts. 121 a 126 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Precisamente la Ley 18/2001 y la Ley Orgánica 5/2001 complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria⁶⁶ perseguían el objetivo de reforzar el citado principio de coordinación, de cara a que el endeudamiento de las CCAA no pudiera comprometer el cumplimiento de los criterios de estabilidad del Estado español⁶⁷.

Pues bien, a partir de la aprobación de la Ley 18/2001, el principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera adquiere un mayor alcance (Grajal Caballero, 2013) y es que, además de ocupar un espacio visible en todos los ámbitos de actuación de las administraciones públicas ha provocado la reforma de la Constitución Española⁶⁸. Por su parte, el contenido de la Ley de Concierto Económico de 2002 también se hizo eco del principio de estabilidad presupuestaria, vinculándolo a la tutela financiera, al señalar que son principios generales que regirán las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco el principio de la tutela financiera, y los principios de coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria⁶⁹.

En un sentido similar, y en lo que respecta al territorio de Gipuzkoa, la Norma Foral 1/2013⁷⁰ se refiere, como objeto del ejercicio de la tutela financiera, al establecimiento de los procedimientos necesarios para la aplicación efectiva de los principios de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera, de plurianualidad, de transparencia, de eficiencia en la asignación y utilización de los

⁶⁶ Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria⁶⁶ (BOE núm. 299, de 14 de diciembre 2001).

⁶⁷ Recientemente estas dos leyes han sido derogadas por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE núm. 103 de 30 de Abril de 2012) que actualiza los mecanismos de coordinación y regula en un texto único la estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de todas las Administraciones Públicas, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y Seguridad Social.

⁶⁸ BOE núm. 233, de 27 de septiembre 2011.

⁶⁹ Art. 48 Ley del Concierto Económico.

⁷⁰ Norma Foral 1/2013, de 8 de febrero, por la que se desarrolla la competencia de tutela financiera en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales de Gipuzkoa, (BOG núm. 29, de 12 de febrero de 2013).

recursos públicos, de responsabilidad y de lealtad institucional por parte del sector local de Gipuzkoa que, como se ha indicado, fueron establecidos en el artículo 2 de la Ley 18/2001.

6.2.3 Diagnóstico en base a los indicadores de tutela financiera

En lo que a la situación financiera de los municipios se refiere, tanto la aplicación efectiva de estos principios como la crisis iniciada en el 2008 han tenido sus consecuencias en las entidades locales. Para comprender esta situación, se trae a colación el artículo que lleva por título “La situación financiera de los ayuntamientos en los Territorios Históricos: el caso de Gipuzkoa” (Ibarloza Arrizabalaga et al., 2014) donde se realiza un estudio de los 88 ayuntamientos del THG en el período 2007-2013.

El estudio realizado, analiza la evolución de los cinco indicadores de referencia que utiliza la DFG, para ejercer la tutela financiera sobre los municipios que integran su territorio: (1) el ahorro bruto, (2) el ahorro neto, (3) nivel de endeudamiento legal, (4) el margen de endeudamiento y (5) la deuda viva (Diputación Foral de Gipuzkoa, Departamento de Hacienda y Finanzas, 2013).

La práctica totalidad de los municipios presentaba, en los años de bonanza económica, un ahorro bruto positivo, aunque la crisis provocó que hasta un total de 14 municipios en 2009 presentaran datos negativos, teniendo que recurrir a remanentes de tesorería de ejercicios anteriores o, en algún caso, a operaciones de financiación especiales para cubrir esas necesidades. Podría destacarse que las entidades más afectadas son las que se sitúan en los estratos más bajos de población, si bien, los últimos datos analizados, reflejan la recuperación del nivel de ahorro negativo. Cerraron el año 2013 con cifras semejantes al 2012, mostrando una actitud de estabilidad que no se percibe en todo el periodo analizado, pero significativamente más bajas a las previas a la crisis 20,43%, alcanzando un 15,55% sobre los ingresos corrientes liquidados salvo en la capital de provincia donde este indicador se sitúa en un exiguo 9,72%.

El nivel de endeudamiento legal, porcentaje de ingresos corrientes que han de destinarse al pago de las cargas financieras (Guillamón López, Benito López y Bastida Albaradejo, 2011), en general, salvo el año 2009, este indicador se ha situado en torno al 6,3%. El comportamiento del nivel de endeudamiento en función de los diferentes

estratos de población establecidos no presenta grandes diferencias. Merece una especial mención su evolución en la capital de provincia. Habiendo alcanzado una cifra del 9,73% al cierre del año 2009 ha corregido la situación y a finales del año 2013 cierra con el 8,37%. En todo caso, a finales del año 2013, en más de la mitad de los ayuntamientos de Gipuzkoa (51) el nivel de endeudamiento es inferior al 6% y en tan solo cinco su nivel supera el 12%.

El margen de endeudamiento, la proporción del ahorro bruto que queda disponible tras hacer frente al pago de las cargas financieras generadas por los pasivos financieros, el año 2009 marca un punto de inflexión porque al cierre de ese año los ayuntamientos de Gipuzkoa tenían un nivel de autofinanciación cercano al 0%, originado por los ayuntamientos de mayor nivel de población. Por contra, los ayuntamientos menos poblados son los que presentan un comportamiento más homogéneo y con mejores cifras. A la finalización del año 2013, se puede afirmar que, salvo en el caso de la capital de provincia, este indicador se ha recuperado y presenta una situación similar al período previo a la crisis económica.

La deuda viva, el peso específico que tiene la deuda a largo plazo sobre los ingresos corrientes de la entidad, debe cumplir el objetivo de no superar el 95% de los ingresos corrientes del último presupuesto liquidado⁷¹, después de 6 años de crisis, el año 2013 presenta un indicador (44,83%) muy similar en su conjunto al del año 2007 (43,59%) pero con una diferencia digna de mención: todos los estratos salvo la capital de provincia han mejorado su posición de partida.

Aunque la mayoría de ayuntamientos (64) tienen un nivel de deuda viva inferior al 50%, hay 9 con niveles superiores al 75%. Según la regla 2. Objetivo de deuda pública⁷², “Aquellas entidades locales que no cumplan con el objetivo de deuda deberán

⁷¹ En la Instrucción para el desarrollo de la competencia de tutela financiera en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales de Gipuzkoa (BOG núm. 227, de 28 de Noviembre de 2013), aprobada por el Departamento de Hacienda y Finanzas de la DFG para los años 2013 y 2014 (Norma Foral 1/2013) se establece como objetivo de deuda pública no superar el 95% de los ingresos corrientes del último presupuesto liquidado.

⁷² Instrucción para el desarrollo de la competencia de tutela financiera en materia de

formular un plan económico-financiero, que abarcará, como mínimo, el periodo 2014-2017. La evolución de la reducción de deuda prevista en dicho plan garantizará que la ratio de la deuda en el año 2020 no sea superior al 70%”.

Para terminar se presentan los datos relativos al ejercicio 2013:

Tabla 17: Resumen indicadores de tutela financiera por estratos en el año 2013

Estrato de población	Ahorro bruto	Ahorro neto	Nivel de endeudamiento legal	Margen de endeudamiento	Deuda viva
0-1000	24,66	19,55	5,11	79,28	32,82
1.001-5.000	19,44	13,51	5,93	69,49	40,37
5.001-10.000	15,22	8,96	6,26	58,85	33,30
10.001-20.000	16,55	12,66	3,89	76,52	23,38
20.001-100.000	20,26	13,58	6,67	67,05	40,77
> 100.000	9,72	1,35	8,37	13,90	76,06
Total	15,55	9,29	6,26	59,76	44,83

Fuente: DFG y elaboración propia

Fuente: (Ibarloza Arrizabalaga et al., 2014).

En términos generales los indicadores relativos de las entidades de los dos estratos de menor población presentan en todos los indicadores unas cifras mejores que la media. En los de ahorro bruto, ahorro neto y margen de endeudamiento, por encima de la media y en los de nivel de endeudamiento y deuda viva por debajo de la media. Además, analizada la evolución de estos indicadores, en todos ellos presentan un comportamiento más homogéneo y con cifras sostenidas en el tiempo. Se evidencia así, una mayor estabilidad financiera de los municipios de estratos menores. Siendo un hecho relevante a la hora de analizar los distintos estratos de coste y porcentajes de cobertura de los servicios públicos prestados.

6.3 Normativa autonómica y foral sobre la estructura de los presupuestos

En relación al objeto de estudio, en la segunda disposición adicional, de la LBRL se señala que, de acuerdo con la Constitución y el Estatuto de Autonomía para el

estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales de Gipuzkoa, (BOG núm. 227, de 28 de noviembre de 2013).

País Vasco, las disposiciones de esta Ley se aplicarán en los TTHH de Araba, Gipuzkoa y Bizkaia, teniendo en cuenta: que (según artículos 3, 24.2 y 37 del Estatuto Vasco) *“organizarán libremente sus propias Instituciones y dictarán las normas necesarias para su funcionamiento”*, que *“ejercerán las competencias que les atribuyen el Estatuto Vasco y la Legislación interna de la Comunidad Autónoma que se dicte en su desarrollo y aplicación”*, que *“en materia de hacienda las relaciones de los TTHH con la Administración del Estado se ajustarán a lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico en la CAPV”* y que *“continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las Corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás Corporaciones locales”*.

De todo ello se concluye la necesidad de revisar, aunque de manera muy sucinta, la normativa en la CAPV, el Estatuto Vasco, Legislación interna de la CAPV, la Ley del Concierto Económico y su régimen económico-financiero, así como la normativa foral del THG, que se realizará a continuación.

Por lo tanto, visto lo anteriormente expuesto y después de la adaptación, por parte de la Ley 12/1981 del Concierto Económico, al nuevo sistema tributario previsto en la LBRL y la Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, este Concierto Económico adaptado, tras unas normas generales, contempla los tributos al detalle, la normativa aplicable y los requerimiento de cada uno de ellos. En consecuencia, la Norma Foral (en adelante, NF) 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa, por su parte, contempla los recursos de la Hacienda Municipal que son idénticos a los que contempla la TRLRHL. Se incide en la distinción entre tasas y precios públicos y, además, al precio público se le dota de una mayor capacidad de adaptación a la realidad económica. Siendo el resultado, junto a la publicación de la Ley 8/1989 de Tasas y Precios públicos, la NF 2/1990 de Tasas y Precios Públicos (BOG), para plantear como nota distintiva la coactividad de la tasa o la voluntariedad del precio público y adecuar la regulación a los principios constitucionales lograr la cohesión de estas figuras con el sistema tributario general.

Para completar la regulación básica de las materias de Hacienda, iniciada con la

NF 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria (BOG), se aprueba la NF 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG). De este modo, de acuerdo a lo establecido en el artículo 15 de la Ley 27/1983, de 25 de noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos (BOPV), aplicando criterios de estructura presupuestaria homogéneos a los contenidos en la Ley 31/1983, de 20 de diciembre, de Régimen Presupuestario de Euskadi (BOPV de 11 de enero de 1984), se posibilita y se da coherencia a la consolidación de todos los presupuestos integrantes del sector público vasco.

En referencia a esta última ley, Ley 31/1983 de Régimen Presupuestario de Euskadi, cabe destacar su anticipación. En el cuarto apartado de la exposición de motivos señala que: *“Destaca la clasificación por programas, como presentación básica de dichos presupuestos, ya que constituye un valioso instrumento de gestión al servicio de la Comunidad Autónoma, respondiendo su configuración a las más modernas corrientes existentes respecto a la técnica presupuestaria”* y añade que *“Con carácter meramente complementario de la clasificación por programas, y de relevancia inferior a ésta, se establecen las clasificaciones orgánica y funcional”*. Además, en el artículo 43, se establece el contenido de esta clasificación por programas:

“1. Los créditos de pago integrantes del Presupuesto de la Administración de la Comunidad Autónoma y de sus Organismos Autónomos Administrativos se presentarán clasificados por programas.

2. Cada programa recogerá la información relativa a los objetivos por él perseguidos, medios humanos y financieros necesarios en el ejercicio, actividades a llevar a cabo y responsables de su ejecución.

3. Los objetivos perseguidos por cada programa se concretarán en términos cuantificables y susceptibles de seguimiento. En los casos en que los objetivos no sean cuantificables se adoptarán los números índices o indicadores más adecuados que permitan el control del grado de consecución de los objetivos propuestos.

4. Cada programa incluirá, en su caso información de los ingresos que se prevea deriven de su realización y que estén recogidos en el estado de ingresos del respectivo presupuesto.”

De este modo, la CAPV da un gran paso y se adelanta en el tiempo, puesto que, incluso con posterioridad tanto en la Orden EHA de 1989 como en la Ley 39/1988 aunque lo mencionan, y además catalogando tanto el programa como el subprograma como subfunciones, ninguna de ellas los desarrolla. Como ya se ha especificado anteriormente, esta clasificación por programas se estableció en la Ley General Presupuestaria en el 2003 y en el TRLRHL del 2004, por medio de la Orden EHA/3565/2008, en el 2008, un cuarto de siglo después.

Así, tal y como se decía, retomando la NF 17/1990 de Régimen Financiero y Presupuestario del THG, se establecen una estructura económica y las clasificaciones por programas, orgánica y funcional. La Estructura Económica del estado de ingresos y gastos, artículo 34 de la NF 17/1990, coincide, salvo alguna partida y nomenclatura, con la clasificación económica establecida en la Orden Ministerial, de 20 de septiembre de 1989, por la que se establece la estructura de los presupuestos de las entidades locales. En la clasificación por programas, artículo 35, se enumera literalmente lo dispuesto en la Ley 31/1983 de Régimen Presupuestario de Euskadi. Y en la clasificación orgánica y funcional, artículo 36, únicamente se establece que deberán elaborarse independientemente de la elaboración por programas.

Pero como sucede frecuentemente, este valioso instrumento de gestión y la configuración de una técnica presupuestaria que respondía a las más modernas corrientes existentes, no tuvo el éxito esperado por las dificultades prácticas y lo complicado y costoso de la definición cuantitativa de cada uno de los objetivos perseguidos en un programa.

En este sentido, la NF 4/1991 y la actualmente vigente NF 21/2003 presupuestaria de las entidades locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, consciente de las dificultades prácticas, en vez de al concepto de Programa Presupuestario, se refiere al concepto de Programa Funcional que tiene un carácter más genérico y puede englobar actividades colindantes. El programa funcional va a ser un fragmento de la clasificación funcional para el que se deben definir los objetivos y las acciones. Este concepto persigue un objetivo más práctico, el objetivo de facilitar la elaboración de un presupuesto por programas, al menos al mínimo nivel, en todas las administraciones. Aunque, siendo consciente del camino que debería tomar, deja un vestigio para el futuro

desarrollo de presupuestos de gestión o presupuestos por programas.

Pero aunque, tanto en el Decreto foral 96/1992 como en el Decreto Foral 100/2004, de 21 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el Plan General de Contabilidad Pública de las entidades locales de Gipuzkoa, lo primero que se hacía era referenciar las respectivas Normas Forales 4/1991 y 21/2003, se reafirma la postulación más práctica y se difumina el carácter más estricto de definición de la partida a nivel de programa funcional. En este Decreto Foral, se establece el detalle de las estructuras económicas de ingresos y gastos y la clasificación funcional de los gastos, dejando como una opción abierta la programación funcional.

Aún así, mientras en el Estado español, mediante la aprobación de la Orden EHA/3565/2008, se avanzaba en el sentido de adecuar la estructura de los presupuestos para asociar el gasto teniendo en cuenta las finalidades u objetivos que con estos últimos se propongan conseguir, en la CAPV no se realiza ningún movimiento significativo al respecto.

La entrada en vigor de la LRSAL y las nuevas exigencias que de ella se despliegan han provocado la adaptación de las estructuras de los presupuestos. Básicamente, se han sustituido las clasificaciones funcionales contenidas en las normas forales de los TTHH a la clasificación por programas que contiene la Orden EHA/3565/2008 por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Este cambio persigue el objetivo de obligar a presupuestar y contabilizar los gastos con el grado de desarrollo suficiente que permita el cálculo del coste de los servicios municipales con criterios homogéneos. Por lo que, en la CAPV a partir de enero de 2015, se acoge esta clasificación por programas que será la base de la información que deberán presentar todos los ayuntamientos en las fechas requeridas para su publicación.

Así, las estructuras presupuestarias actualmente en vigor aprobadas mediante los Decretos Forales: 75/2004, de 30 de diciembre, de Araba/Álava; 235/2004, de 15 de diciembre, de Bizkaia y; 100/2004, de 21 de diciembre, de Gipuzkoa, han sido parcialmente modificados por los respectivos Decretos Forales: 54/2014, de 21 de octubre, de Araba/Álava; 96/2014, de 29 de julio, de Bizkaia y; 44/2014, de 16 de diciembre, de Gipuzkoa. Esta modificación consiste en sustituir el apartado denominado

“clasificación funcional de los gastos de las entidades locales y sus organismos autónomos” por uno nuevo “clasificación por programas de los gastos de las entidades locales”

La clasificación por programas de los gastos de las entidades locales mostrado en el Anexo I del Decreto Foral 44/2014 de Gipuzkoa coincide con la clasificación por programas presentado por la Orden EHA/3565/2008, modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, salvo 4 grupos de programas que se han añadido.

Tabla 18: Anexo I del Decreto Foral 44/2014, de 16 de diciembre, de Gipuzkoa

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	Programas	Denominación
1				SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.
	13			Seguridad y movilidad ciudadana.
		130		Administración general de la seguridad y protección civil.
		132		Seguridad y Orden Público.
		133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento
		134		Movilidad urbana.
		135		Protección civil.
		136		Servicio de prevención y extinción de incendios.
	15			Vivienda y urbanismo.
		150		Administración General de Vivienda y urbanismo.
		151		Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.
		152		Vivienda.
			1521	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.
			1522	Conservación y rehabilitación de la edificación.
		153		Vías públicas.
			1531	Acceso a los núcleos de población.
			1532	Pavimentación de vías públicas.
	16			Bienestar comunitario.
		160		Alcantarillado.
		161		Abastecimiento domiciliario de agua potable.
		162		Recogida, gestión y tratamiento de residuos.
			1621	Recogida de residuos.
			1622	Gestión de residuos sólidos urbanos.
			1623	Tratamiento de residuos.
		163		Limpieza viaria.
		164		Cementerio y servicios funerarios.
		165		Alumbrado público.
		166		Evacuación y tratamiento de aguas residuales
	17			Medio ambiente.
		170		Administración general del medio ambiente.
		171		Parques y jardines.
		172		Protección y mejora del medio ambiente.
			1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
		173		Playas
2				ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.
	21			Pensiones.
		211		Pensiones.
	22			Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
		221		Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
	23			Servicios Sociales y promoción social.
		230		Administración general de servicios sociales

		231		Asistencia social primaria.
	24			Fomento del Empleo.
		241		Fomento del Empleo.
3				PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE.
	31			Sanidad.
		311		Protección de la salubridad pública.
		312		Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.
	32			Educación.
		320		Administración general de educación.
		321		Creación de Centros docentes de enseñanza preescolar y primaria.
		322		Creación de Centros docentes de enseñanza secundaria.
		323		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza preescolar y primaria y educación especial.
		324		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.
		325		Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.
		326		Servicios complementarios de educación
		327		Fomento de la convivencia ciudadana.
	33			Cultura.
		330		Administración general de cultura.
		332		Bibliotecas y Archivos.
			3321	Bibliotecas públicas.
			3322	Archivos.
		333		Equipamientos culturales y museos.
		334		Promoción cultural.
		335		Euskara
		336		Protección y gestión del Patrimonio Histórico-Artístico.
		337		Instalaciones de ocupación del tiempo libre
		338		Fiestas populares y festejos.
	34			Deporte.
		340		Administración general de deportes.
		341		Promoción y fomento del deporte.
		342		Instalaciones deportivas.
4				ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO.
	41			Agricultura, Ganadería y Pesca.
		410		Administración general de agricultura, ganadería y pesca.
		412		Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.
		414		Desarrollo rural.
		415		Protección y desarrollo de los recursos pesqueros.
		419		Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca.
	42			Industria y energía.
		420		Administración General de Industria y energía.
		422		Industria.
		423		Minería.
		425		Energía.
	43			Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		430		Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		431		Comercio.
			4311	Ferias.
			4312	Mercados, abastos y lonjas.
			4313	Comercio ambulante.
		432		Información y promoción turística.
		433		Desarrollo empresarial.
		439		Otras actuaciones sectoriales.
	44			Transporte público.
		440		Administración general del transporte.
		441		Transporte de viajeros.
			4411	Transporte colectivo urbano de viajeros.
			4412	Otro transporte de viajeros.
		442		Infraestructuras del transporte.

		443		Transporte de mercancías.
	45			Infraestructuras.
		450		Administración general de infraestructuras.
		452		Recursos Hidráulicos.
		453		Carreteras.
		454		Caminos vecinales.
		459		Otras infraestructuras.
	46			Investigación, desarrollo e innovación.
		462		Investigación y estudios relacionados con los servicios públicos.
		463		Investigación científica, técnica y aplicada.
	49			Otras actuaciones de carácter económico.
		491		Sociedad de la información.
		492		Gestión del conocimiento.
		493		Protección de consumidores y usuarios.
9				ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL.
	91			Órganos de gobierno.
		912		Órganos de gobierno.
	92			Servicios de carácter general.
		920		Administración General.
		922		Coordinación y organización institucional de las entidades locales.
		923		Información básica y estadística.
			9231	Gestión del Padrón Municipal de Habitantes.
		924		Participación ciudadana.
		925		Atención a los ciudadanos.
		926		Comunicaciones internas.
		929		Imprevistos, situaciones transitorias y contingencias de ejecución.
	93			Administración financiera y tributaria.
		931		Política económica y fiscal.
		932		Gestión del sistema tributario.
		933		Gestión del patrimonio.
		934		Gestión de la deuda y de la tesorería.
	94			Transferencias a otras Administraciones Públicas.
		941		Transferencias a Comunidades Autónomas.
		942		Transferencias a Entidades Locales territoriales.
		943		Transferencias a otras Entidades Locales.
		944		Transferencias a la Administración General del Estado.
0				DEUDA PÚBLICA.
	01			Deuda Pública.
		011		Deuda Pública.

Fuente: BOG núm. 245 de 24 de Diciembre de 2014.

Además se pone a disposición de las entidades locales una tabla de equivalencias de la clasificación por programas en relación con la clasificación funcional. Las áreas de gasto, políticas de gasto y grupos de programas, se corresponden, respectivamente, con los grupos de funciones, funciones y programas funcionales anteriores y, en el caso de prorrogas presupuestarias, deberán realizarse las correspondientes conversiones.

Del mismo modo, la Diputación Foral de Gipuzkoa por medio de la competencia de tutela financiera, asignada por la NF 1/2013, de 8 de febrero, debe realizar el seguimiento y publicación del coste efectivo de cada uno de los servicios que prestan las entidades locales. En vista de ello y de que, la comparación de los datos entre

municipios tiene tanto más sentido cuanto mayor es la unificación de criterio de los ayuntamientos, en aras a la armonización de la clasificación por programas de las entidades locales, un grupo de expertos en colaboración con la Diputación Foral de Gipuzkoa, propone una clasificación más amplia en aquellos grupos de programas y programas de carácter abierto, distinguiendo donde incluir los gastos habituales de los ayuntamientos (gris) y aquellos servicios implantados en la mayoría de los municipios de Gipuzkoa que requieren de un análisis propio (lila).

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	Programas	Denominación
1				SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.
	13			Seguridad y movilidad ciudadana.
		130		Administración general de la seguridad y protección civil.
		132		Seguridad y Orden Público.
				Policía municipal
				Protección especial
		133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento
				Ordenación del tráfico
				OTA
				Parking público
				Semáforos, señales de tráfico, bolardos, espejos
				Señalización para vehículos: pintar pasos de cebra, medianas, extremos calzada ...)
				Retirada de vehículos
		134		Movilidad urbana.
				Ascensores y escaleras mecánicas
				Fomento de la movilidad: campañas ...
				Servicio de alquiler de bicicletas
		135		Protección civil.
		136		Servicio de prevención y extinción de incendios.
				Servicio de prevención y extinción de incendios
				Salvamento
	15			Vivienda y urbanismo.
		150		Administración General de Vivienda y urbanismo.
				Dirección de servicios
		151		Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística
		152		Vivienda.
			1521	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.
			1522	Conservación y rehabilitación de la edificación.
				(Reservado a los edificios que no son propiedad del ayuntamiento)
			1523	Ayudas a la cesión de viviendas en alquiler
		153		Vías públicas.
			1531	Acceso a los núcleos de población.
			1532	Pavimentación de vías públicas.
				Aceras, asfaltado de vías
				Carril bici
			1533	Mobiliario urbano
				Bancos, relojes-torre, relojes termómetro, barandillas, objetos de decoración
				Parques infantiles
			1534	Mantenimiento de servicios
				Brigada de obras
	16			Bienestar comunitario.
		160		Alcantarillado.
		161		Abastecimiento domiciliario de agua potable.

		162		Recogida, gestión y tratamiento de residuos.
			1621	Recogida de residuos.
			1622	Gestión de residuos sólidos urbanos.
				Campañas, gastos generales
			1623	Tratamiento de residuos.
		163		Limpieza viaria.
		164		Cementerio y servicios funerarios.
		165		Alumbrado público.
		166		Evacuación y tratamiento de aguas residuales
	17			Medio ambiente.
		170		Administración general del medio ambiente.
				Agenda 21
		171		Parques y jardines.
		172		Protección y mejora del medio ambiente.
				Escuela de medio ambiente
			1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
				Ayudas concedidas particulares para la protección del medio ambiente
				Replacación forestal
				Defensa contra incendios forestales
				Deslinde y amojonamiento
				Lucha contra la desertización
		173		Playas
				Limpieza, socorro, vestuarios, toldos, gabarrones
2				ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.
	21			Pensiones.
		211		Pensiones.
				Clases pasivas
	22			Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
		221		Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
				Primas por jubilación anticipada
	23			Servicios Sociales y promoción social.
		230		Administración general de servicios sociales
			2301	Evaluación e información de situaciones de necesidad social
			2302	Cooperación y ayuda al desarrollo (ONG)
		231		Asistencia social primaria.
			2311	Servicio de ayuda a domicilio
			2312	Centro de día
			2313	Ayudas de emergencia social (AES)
			2314	Apartamentos tutelados
			2315	Promoción de la igualdad de género
			2319	Residencias de ancianos
				Atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social
				Hogar del transeúnte
				Actuaciones contra la drogo-dependencia
				Asistencia social primaria a la juventud
				Diversidad cultural, integración de inmigrantes...
	24			Fomento del empleo.
		241		Fomento del empleo.
				(Sólo gastos ligados a programas promovidos por Lanbide o la Diputación Foral)
3				PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE.
	31			Sanidad.
		311		Protección de la salubridad pública.
				Gastos para la prevención y curación de enfermedades
				Gastos para el mantenimiento del estado de inmunidad sanitario de la población
				Control y suministro de medicamentos y productos sanitarios
				Higiene pública, evacuatorios
				Laboratorios de análisis agroalimentarios
				Actuaciones de seguridad alimentaria

				Campanas de desinfección, desinsectación o desratización
				Recogida y protección de animales
		312		Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.
				Hospitales y sanatorios de otro tipo
				Casas de socorro, ambulatorios, botiquines de urgencia
				Balnearios
				Laboratorios de análisis
				Ambulancias
	32			Educación.
		320		Administración general de educación.
		321		Creación de centros docentes de enseñanza infantil y primaria.
		322		Creación de centros docentes de enseñanza secundaria.
		323		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil y primaria y educación especial.
				Guarderías
		324		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.
				Programas de cualificación profesional inicial
		325		Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.
		326		Servicios complementarios de educación
				Transporte escolar
				Ayudas para la educación (becas, ayudas al AMPA...)
				Escuela de música
				Deporte escolar
				KZgunea, Konekta zaitez...
				Educación Permanente para Adultos
		327		Fomento de la convivencia ciudadana.
	33			Cultura.
		330		Administración general de cultura.
		332		Bibliotecas y archivos.
			3321	Bibliotecas públicas.
			3322	Archivos.
				Archivo histórico
		333		Equipamientos culturales y museos.
				Casa de cultura
				Salas de exposiciones
				Museos
				Palacios de congresos
		334		Promoción cultural.
				Bandas de música y agrupaciones musicales
				Cursos (danza, dibujo, bersolarismo, fotografía...)
				Programación cultural
		335		Euskara
				Euskaltegis
				Agrupaciones de fomento de la actividad cultural vasca
				Actuaciones de fomento del euskara, campañas,
				Ayudas a los medios de comunicación en euskara
		336		Protección y gestión del patrimonio histórico-artístico.
				Ayudas a la investigación de la historia del municipio
				Monumentos
		337		Instalaciones de ocupación del tiempo libre
			3371	Hogar del jubilado
			3372	Juventud
				Ludoteca
		338		Fiestas populares y festejos.
	34			Deporte.
		340		Administración general de deportes.
		341		Promoción y fomento del deporte.
				Cursos, campañas,
		342		Instalaciones deportivas.

			Frontón
			Polideportivo
4			ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO.
	41		Agricultura, ganadería y pesca.
		410	Administración general de agricultura, ganadería y pesca.
		412	Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.
			Planes de organización del sector
			Colonización y concentración parcelaria
			Fomento del movimiento cooperativo y promoción del asociacionismo
			Fomento de la industrialización agroalimentaria
			Formación de jóvenes empresarios
			Modificación y mejora de las estructuras
		414	Desarrollo rural.
		415	Protección y desarrollo de los recursos pesqueros.
		419	Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca.
			Control y erradicación de plagas, campaña contra la avispa asiática
			Mejora y selección de semillas y de ganados
			Centros de biotecnología
			Explotaciones experimentales agrícolas
			Regadíos
			Conservación y saneamiento de suelos
			Aportación o cuota al depósito agrícola
	42		Industria y energía.
		420	Administración General de Industria y energía.
		422	Industria.
		423	Minería.
		425	Energía.
	43		Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		430	Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		431	Comercio.
		4311	Ferías.
			Organizadas en fechas concretas: Santo Tomas...
		4312	Mercados, abastos y lonjas.
			Mercados habituales
			Control de pesos y medidas
		4313	Comercio ambulante.
		4314	Matadero
		432	Información y promoción turística.
			Oficina de turismo
			Camping, albergues
			Campañas publicitarias
		433	Desarrollo empresarial.
		439	Otras actuaciones sectoriales.
	44		Transporte público.
		440	Administración general del transporte.
			Aportación a la Autoridad de Transporte
		441	Transporte de viajeros.
		4411	Transporte colectivo urbano de viajeros.
			Autobús urbano
		4412	Otro transporte de viajeros.
			Servicio de taxi
		442	Infraestructuras del transporte.
			Marquesinas
			Paradas y estaciones de autobuses
		443	Transporte de mercancías.
	45		Infraestructuras.
		450	Administración general de infraestructuras.
		452	Recursos hidráulicos.

				Gestión en alta
		453		Carreteras.
		454		Caminos vecinales.
		459		Otras infraestructuras.
				Puentes, túneles...
	46			Investigación, desarrollo e innovación.
		462		Investigación y estudios relacionados con los servicios públicos.
		463		Investigación científica, técnica y aplicada.
	49			Otras actuaciones de carácter económico.
		491		Sociedad de la información.
		492		Gestión del conocimiento.
		493		Protección de consumidores y usuarios.
9				ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL.
	91			Órganos de gobierno.
		912		Órganos de gobierno.
				Gastos de representación
	92			Servicios de carácter general.
		920		Administración general.
				Secretaría y oficinas generales
				Administración del personal
				Traductores, normalización lingüística
				Registro
				Informática general, aportación a IZFE
				Archivo administrativo
				Edificios polivalentes
				Prevención de riesgos, seguridad y salud laboral
				Publicidad general
				Comunicación externa
		922		Coordinación y organización institucional de las entidades locales.
				Eudel, Udalbiltza, FEMP
		923		Información básica y estadística.
			9231	Gestión del padrón municipal de habitantes.
		924		Participación ciudadana.
				Procesos de participación
				Barrios
		925		Atención a los ciudadanos.
				SAC (Servicio de atención ciudadana)
		926		Comunicaciones internas.
				Intranet
				Correo interno
		929		Imprevistos y funciones no clasificadas.
				Crédito global
				Juzgado de paz
				Elecciones
	93			Administración financiera y tributaria.
		931		Política económica y fiscal.
				Presupuestos
				Ordenanzas
				Contabilidad
		932		Gestión del sistema tributario.
				Gestión de tributos
				Servicio de recaudación
				Inspección de tributos
		933		Gestión del patrimonio.
				Gastos de bienes patrimoniales
				Hostal municipal
		934		Gestión de la deuda y de la tesorería.
				Tesorería

				Comisiones de depósitos de ahorro y c/c
	94			Transferencias a otras Administraciones Públicas.
		941		Transferencias a Comunidades Autónomas.
		942		Transferencias a Entidades Locales territoriales.
		943		Transferencias a otras Entidades Locales.
		944		Transferencias a la Administración General del Estado.
0				DEUDA PÚBLICA.
	01			Deuda Pública.
		011		Deuda Pública.
				Intereses
				Amortización de préstamos

6.4 La gestión de los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos

La NF 13/2012, de 27 de diciembre, (BOG) en su artículo 7 modifica el apartado 1 del artículo 20 de la NF 2/1990 y detalla que *“Toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta.”*, *“La falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas.”* Pero al mismo tiempo señala que *“no resultará preciso acompañar la memoria económico-financiera a que se refiere el párrafo primero cuando se trate de revalorizaciones o actualizaciones de carácter general, ni en los supuestos de disminución del importe de las tasas, salvo en el caso de reducción sustancial del coste del servicio correspondiente”*. El mismo artículo determina que una reducción sustancial una variación del 15% con respecto al anterior y siendo suficiente para justificar la falta del informe técnico-económico dejar constancia en el expediente. Además debemos añadir que ni se hace referencia ni se desarrolla ninguna de las metodologías de costes que se pueda o deba utilizar.

El estudio realizado en el marco del Proyecto de Investigación NUPV 13/09 “Diseño de un sistema de costes en los servicios públicos municipales de Gipuzkoa y su repercusión en el establecimiento de tasas y precios públicos” de la UPV/EHU y el Convenio de colaboración para el “Diseño de un sistema de costes de los Servicios Públicos Municipales de Gipuzkoa” entre la UPV/EHU y la Diputación Foral de

Gipuzkoa (BOG, nº 130, 09-07-2013), muestra que, salvo excepciones, cuanto mayor es la población del municipio más elaborado es el sistema de costes y aunque en alguna ocasión hayan tenido que realizar el cálculo del coste de un servicio, destinado a la justificación de las tasas y precios públicos de las ordenanzas son pocos los que realizan el cálculo sistemática y metódicamente. Además, los estudios de costes cuentan muy poco en la toma de decisiones políticas pues la buena gestión de los recursos económico-financieros no se relaciona con la toma de decisiones políticas o con la gestión política. Todo ello se resume en revisiones y actualizaciones periódicas de tasas y precios públicos, en función de algunos índices de precios más o menos representativos del servicio, sin llevar a cabo estudios que permitan conocer la eficiencia del servicio.

Tal y como se ha adelantado en el Capítulo 5, con la reciente normativa aplicable a las entidades locales, tanto las relativas a la obligatoriedad de calcular los costes de los servicios prestados y actividades realizadas, como las referentes a cómo calcular el coste, el gobierno central establece un cerco a las entidades locales y a los servicios prestados por estas, cuya única posibilidad de maniobra pasa por el cálculo y publicación de los costes de los servicios prestados y de las actividades realizadas.

Con el objetivo de delimitar una muestra de servicios públicos sujetos a tasas prestados en el THG que sea significativa y extensible, se han determinado una serie de filtros para acotar el campo de acción, los servicios públicos que estén sujetos a tasas y sean obligatorios para todos los municipios. Con ello se pretende obtener y analizar el sistema de cálculo de costes de los servicios utilizado en cada uno de los municipios. De este cruce se obtienen en el primer nivel la recogida residuos, el abastecimiento domiciliario de agua potable, y el alcantarillado. No se considera el servicio de cementerios municipales y otros servicios funerarios por su escasa repercusión y por lo específico que resultaba este servicio.

En cuanto a la recogida de residuos, este servicio en Gipuzkoa se encuentra centralizado en un altísimo porcentaje mediante distintas mancomunidades comarcales, además no presenta la condición de estabilidad de gestión a lo largo del tiempo necesaria para realizar un análisis empírico consistente. Por todo ello, se consideró que el más importante y representativo de los servicios, que se daba en todos los

ayuntamientos y que era estable su proceso de realización a lo largo del tiempo era el Agua y en concreto el Ciclo Integral del agua. Aunque el abastecimiento esté mancomunado y consorciado en la mayoría de los municipios, en el servicio de baja o de gestión de abonados se muestran diferentes gestiones, bien mancomunados, consorciados o propios de cada ayuntamiento.

6.4.1 Los costes del ciclo integral del agua y su recuperación

Este servicio sujeto a tasas es competencia de todas las entidades municipales y por lo tanto, debe justificar sus tasas en unas ordenanzas municipales que contendrán unas memorias económico-financieras sobre los costes o valores de los recursos utilizados o actividad llevadas a cabo y asociados al servicio.

El ciclo integral del agua como servicio básico sujeto a tasas y precios públicos en las administraciones locales, es uno de los servicios más emblemáticos debido a sus características, tal y como se indica en el estudio realizado y mostrado en el artículo publicado en la Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época (Ibarloza Arrizabalaga, Malles Fernández y Azkue Irigoyen, 2015).

El abastecimiento de agua potable y el saneamiento de aguas residuales son dos de los servicios esenciales que presta un municipio a su ciudadanía, y son, al mismo tiempo, unos servicios particulares por la forma en la que se ofrecen así como por el análisis de costes que acarrearán las distintas actividades y su recuperación económica y regeneración posteriores. La captación, abastecimiento, recogida y saneamiento de las aguas, es decir, el ciclo integral del agua, es un servicio de gran relevancia económica para la administración pública.

Tal y como ha sucedido con otros recursos medioambientales, el desarrollo de la población humana no ha ido acorde a la capacidad natural de servicio y regeneración de este recurso limitado y, en consecuencia, se comenzó a domesticar, dominar o contener el abastecimiento del agua. Para ello se construyeron presas, encauzamientos, canalizaciones, embalses artificiales, estaciones de tratamiento de agua potable (ETAP), y se procedió a los trasvases y a la desalación del agua del mar, con el objetivo de maximizar la producción y garantizar el abastecimiento, a costa de sustraer al medioambiente de este recurso tan valioso, necesario y básico para su supervivencia,

reduciendo drásticamente los caudales e incluso eliminando los cauces de los ríos.

Toda esta demanda hídrica evidenció, en un periodo de tiempo relativamente corto, la contaminación de este recurso en los ríos y la muerte biológica que se producía en su transcurso, arrebatando al medioambiente su capacidad de regeneración. El brutal deterioro medioambiental concienció a la sociedad de la necesidad de asumir el coste del saneamiento de las aguas utilizadas y contaminadas, planteándose para ello la construcción de canales de recogida de aguas residuales y de Estaciones de Depuración de Aguas Residuales (EDAR) en el Plan Hidrológico Nacional del 2000 (PHN 2000). Aún así, hay quien cataloga este plan como una mera propuesta de realización de obras hidráulicas, basadas en una memoria económica, que infravaloraba los costes de las obras, y una memoria ambiental, que rehúye la realización de los daños ambientales ocasionados (Naredo Pérez, 2006).

El panorama descrito no es exclusivo del Estado español y muestra evidencias en todos los países del entorno. Así, la Unión Europea en un intento de regular el buen uso del agua, ha desarrollado una conceptualización del mismo en la Directiva Marco del Agua (en adelante, DMA), al señalar que “el agua no es un bien comercial como los demás, sino un patrimonio que hay que proteger, defender y tratar como tal”.

La DMA fija, en su artículo 9, que los Estados miembros de la UE deben tener en cuenta dos principios básicos:

- 1.- El principio de la recuperación de los costes de los servicios relacionados con el agua, considerando además de los costes directos e indirectos imputables, los costes medioambientales y los relativos a los recursos naturales, los ingresos por los servicios del agua, el nivel actual de recuperación de costes y las inversiones previstas.
- 2.- El principio de que quien contamina paga.

Con estos principios se persigue vincular el coste al precio, sensibilizar y concienciar a la ciudadanía de un uso eficiente y sostenible de los recursos hídricos, ya que la política de precios es una de las estrategias más eficaces de valoración e influyentes en el consumo. El abastecimiento de agua potable sigue siendo cuasi-gratuito en algunos municipios (Muñiz Pérez y García Valiñas, 2004), aunque cada vez quedan menos, y han sido numerosos los estudios que afirman que los servicios cuasi-

gratuitos o subvencionados total o parcialmente, si no van acompañados de otras medidas de sensibilización y concienciación, son peor valorados y consecuentemente malgastados (Del Villar, 2010).

En este sentido y partiendo de que según la Organización Mundial de la Salud (OMS) se requieren entre 50 y 100 litros de agua en unas condiciones mínimas de uso por persona al día para cubrir la mayoría de las necesidades básicas, hay que añadir la repercusión de este servicio en el bienestar social, ya que la higiene tiene una relación directa con la reducción de enfermedades (Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos, 2011). Es por ello que se debe garantizar este servicio a todos los sectores de la población pero sin perjuicio de poder restablecer este servicio al conjunto general (La Roca Cervigón y Ferrer Matvieychuc, 2007). Es habitual en estos casos disponer de distintas tarifas en función de los consumos y según se vayan incrementando éstos, utilizarlos como sensibilizadores, recuperadores de coste o como penalizadores por despilfarro, uso abusivo o malas prácticas. Ahora bien, el establecimiento de unas tarifas excesivamente laxas supone que las entidades locales deberán recurrir a otros recursos para hacer frente a estos costes y reducirán, de este modo, su capacidad para prestar otros servicios.

A todo ello hay que añadir que los políticos conocedores del, no siempre acertado, punto de vista de que los incrementos de las tasas suscitan el castigo en votos, suelen ser muy reacios a las subidas de estas tasas. Como consecuencia nos enfrentamos a unas tasas que no han sido suficientes para la recuperación de los recursos utilizados y que en épocas pasadas han sido satisfechas por transferencias y subvenciones del Estado español y de la Unión Europea.

Una característica muy importante relacionada con los costes de aguas es que el porcentaje más alto de sus costes provienen de las amortizaciones de las inversiones realizadas (Prieto Guijarro, Zofío Prieto y Álvarez Ayuso, 2009). De ahí la importancia de la provisión y el peligro de no tener en cuenta la recuperación de los costes, pues aunque en el momento actual se pueda hacer frente a los costes variables con unas tarifas laxas, llegará un momento en el que se va a tener que realizar una reposición o inversión que va a carecer de los recursos financieros necesarios. Al mismo tiempo, no resulta fácil aproximarse a la vida útil o al valor de reposición en su caso de estas

macroestructuras; instalaciones que los consumidores finales no perciben pero que, tarde o temprano, habrá que renovar, y esto provoca que existan grandes divergencias o distintos puntos de vista sobre el tratamiento de estos aspectos. Por ejemplo, desde un punto de vista económico-financiero, la tarifa debería tener un altísimo porcentaje de cuota fija similar al de los costes del servicio, cuando en realidad tiene un alto porcentaje variable en función del consumo; de ahí la asimetría de la tarifa con respecto a los costes de este servicio.

En cuanto a los costes medioambientales y los relativos a los recursos naturales, citados en los principios básicos de la DMA, entendiendo éstos según el enfoque ecointegrador, (es decir, el coste de restauración de los deterioros ocasionados y el coste de obtención del agua), nos encontramos con que no se puede adaptar una metodología de cálculo de costes de objetos indeterminados como es el deterioro ambiental y el agua. Aunque, el agua como recurso, se pueda diferenciar de los ecosistemas vinculados a él, la calidad y cantidad de este recurso es un factor determinante en los ecosistemas asociados. Por ello, el coste ambiental del agua debería ser un coste de reposición parcial asociado al logro de objetivos de calidad acordados como de “buen estado” (Naredo Pérez, 2007). En todo caso, en el estudio realizado en Gipuzkoa, ninguna de las entidades locales integra acciones de restauración ambiental como un coste más del servicio de aguas, éstas son partidas generalmente supramunicipales destinadas al desarrollo del plan hidrológico.

El agua es un servicio público imprescindible que proporcionan las administraciones locales a sus ciudadanos, siendo cada entidad local la que decide si proporciona con sus propios medios ese ciclo integral o delega en entidades supramunicipales parte o la totalidad del servicio. Esa delegación se realiza en aras a una mejor gestión de los recursos hidráulicos tanto en la fase de abastecimiento de agua potable como en el saneamiento del agua utilizada.

En este sentido, el servicio de agua de los 88 ayuntamientos de Gipuzkoa se puede organizar de la siguiente manera, teniendo en cuenta la cesión o no de competencias de los municipios al consorcio o a las mancomunidades:

1. Municipal.

2. Cesión parcial de abastecimiento y/o saneamiento (red de Alta) a la Mancomunidad de Añarbe.
3. Cesión al Consorcio:
 - 3.1. Parcial de abastecimiento y/o saneamiento (red de Alta).
 - 3.2. Gestión de ciclo integral.
4. Gestión de ciclo integral a la Mancomunidad de Txingudi

Las tres entidades basan sus estudios de costes de la misma forma que las empresas, es decir, no acuden a la información presupuestaria para realizar sus cálculos, sino que implantan un sistema de costes de la misma forma que lo haría una empresa privada. Las herramientas utilizadas por los órganos decisorios de las empresas son utilizadas aquí por estas organizaciones que proporcionan servicios públicos. Por tanto, en los tres casos la entrada de datos al sistema se realiza a través del análisis de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y no a través de la liquidación presupuestaria como suele ser habitual en cualquier administración pública local a la hora de calcular los costes de los servicios que presta a sus ciudadanos (Carrasco Díaz et al., 2011).

Lo anteriormente expuesto provoca que los estudios que se puedan realizar para poder comparar los costes entre las distintas poblaciones y las tarifas sean prácticamente imposibles. Fundamentalmente hay dos motivos:

- El primero es debido a la utilización, en bastantes casos, de cálculos de costes en función de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias (las 3 entidades supramunicipales citadas) y en otras situaciones se mezcla esa Cuenta con las liquidaciones presupuestaria, si el ayuntamiento presta alguno de los servicios relacionados con el agua. Las fuentes informativas son distintas y los conceptos y criterios de valoración consiguientemente suelen también serlos.
- El segundo se debe a la incorporación o no, en cada caso, de las amortizaciones de las infraestructuras y el valor de referencia escogido, histórico o de reposición (dependiendo de la antigüedad de las infraestructuras su importe puede llegar a ser más de un 50% entre la elección de un criterio de valoración u otro), en el caso de que se incorpore, también provoca que los costes no puedan ser comparables entre las distintas localidades. La argumentación que en muchos casos se esgrime desde la

óptica del analista de presupuestos es que este concepto no supone salida de dinero, no está recogido en los presupuestos, y por tanto no debe recuperarse vía ingresos.

Igualmente hay distintas formas de calcular las tasas de agua, dependiendo en gran parte de quién proporciona el servicio, y por otro lado de la injerencia política a la hora de poner un mayor o menor precio dependiendo en bastantes casos de otras circunstancias ajenas a la recuperación de los costes. Al ser un servicio público suele haber una visión distinta desde el punto de vista del gestor o responsable del servicio proporcionado, del político, como responsable público, cabeza visible ante la ciudadanía y que debe rendir cuentas periódicamente de sus actos, que es quien tiene la competencia de fijar en último término el precio que se cobrará a sus conciudadanos. Así, el cálculo del coste de estos servicios puede considerarse como suficiente en tanto en cuanto las tasas no superan sus costes. Ahora bien, es totalmente insuficiente a la hora de valorar aspectos relacionados con la recuperación de costes, reposición de infraestructuras, regeneración, eficiencias de pérdidas y filtraciones.

El análisis anterior provoca que sea inviable poder realizar un estudio comparativo que pueda conllevar a un análisis posterior de la eficacia y eficiencia de los recursos utilizados en ese servicio. Es obvio, además, que para realizar un estudio comparativo en condiciones se deberían considerar otros aspectos como son los geológicos, tipología de las urbanizaciones y viviendas, distribución geográfica y demográfica o la composición de los sectores económicos relacionados con cada municipio. De todo ello se deduce la prudencia y escasa divulgación de indicadores relativos a la gestión del ciclo integral del agua.

Es importante por ello que, en la medida de lo posible, se vayan aunando esfuerzos en la armonización de criterios que sirvan para

Síntesis

En la CAPV, alrededor del 80% de la ciudadanía se concentra en un 16% de municipios con población superiores a 10.000 habitantes. El resto de los municipios, el 84% acoge el 20% de los habitantes. El crecimiento de la población de la CAPV ha

tomado un respiro, después de una situación de crecimiento sobrio, a partir de enero de 2013, la población desciende del ápice de modo exiguo.

En la financiación de los recursos, los ayuntamientos cuentan, por una parte, con las transferencias corrientes, los municipios con menores índices de población muestran una mayor dependencia, son más importantes y rondan la mitad de los ingresos corrientes. Por otra parte, cuentan con la presión fiscal, impuestos directos e indirectos, tasas y precios públicos y otros ingresos, que suelen ser unas cuantías más importantes en municipios con mayores índices de población.

Los ingresos de los tributos directos (IRPF, IR no residentes, IS, I.Sucesiones y Donaciones y I.Patrimonio) e indirectos (I. Transmisiones Patrimoniales, IVA, IE, I.Primas de Seguros) que componen las transferencias corrientes es uno de los indicadores que más ha notado el efecto de la crisis. Debido a ello y a la mayor dependencia de las entidades locales de menor población con respecto a estos ingresos, han sido estas entidades las que han sufrido más intensamente las consecuencias de la crisis aunque, en general, presentan un comportamiento más homogéneo.

Los servicios públicos básicos son los que mayor porcentaje de gasto acumulan con un 35% del presupuesto total. Asimismo, el capítulo 3, tasas y otros ingresos, que representa los ingresos de la prestación de estos servicios públicos básicos, asciende a 223.916(miles de €) y supone un 7,7% del total de ingresos. Si se tiene en cuenta el importe del área de gasto 1. Servicios Públicos Básicos, 1.003.956(miles de €), se obtiene un 22,3% de cobertura de estos gastos, siendo la media del resto de CCAA de un 16,8%.

Además de los resultados obtenidos de los indicadores económico-financieros, también se trabajan, de modo paralelo, otra serie de indicadores relacionados con la transparencia municipal o la innovación en los ayuntamientos que contempla aspectos tan significativos como la participación ciudadana o la gestión de servicios. En los resultados de los distintos estudios realizados, salvo algunas excepciones, se comprueba una correlación entre la puntuación de los distintos indicadores y el índice de población de municipio. Por lo que es de recibo, cuestionar la correcta orientación de estos indicadores estándares sobre las entidades de menor población, sobre sus objetivos y sobre la capacidad de llevarlos a cabo con los recursos disponibles.

En el ámbito territorial de la CAPV, las Diputaciones Forales son las entidades responsables de realizar el control y seguimiento de la situación financiera de los municipios pertenecientes a su TH. En este sentido, al margen de casos muy puntuales, la labor realizada por éstas hasta la fecha puede considerarse como razonablemente satisfactoria.

El advenimiento de la crisis ha generado un incremento y posterior reducción de la deuda por pasivos financieros y avales. El nivel del año 2013, tanto en términos absolutos como en términos relativos respecto del año 2007, refleja el retorno a la situación previa a la crisis económica.

La aplicación de la LRSAL augura unos cambios en el mapa del sector público local del Estado español tendentes a la reducción de su número así como a la restricción de sus competencias. El lo que a la CAPV se refiere y más en concreto al THG, el análisis realizado desvela una situación con un crecimiento moderado de la población y una recuperación y estabilidad financiera aunque por debajo de los índices de antes de la crisis. Ello no debe ser óbice para trabajar en la mejora continua y optimización de la utilización de los recursos públicos y de la gestión de los servicios prestados.

Ni es nueva ni es reciente la distancia que separa la teoría de la práctica. La Ley 31/1983 de Régimen Presupuestario de Euskadi, señalaba que: *“Destaca la clasificación por programas, ya que constituye un valioso instrumento de gestión al servicio de la Comunidad Autónoma, respondiendo su configuración a las más modernas corrientes existentes respecto a la técnica presupuestaria”*, el Decreto Foral 44/2014 de Gipuzkoa, sustituye la clasificación funcional por la clasificación por programas. Además, en aras a su armonización, amplía con carácter voluntario aquellos grupos de programas y programas de carácter abierto.

Los servicios sujetos a tasas y precios públicos deben incluir una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta pero son pocos los que realizan el cálculo sistemática y metódicamente lo que se resume en revisiones y actualizaciones periódicas de tasas y precios públicos, en función de algunos índices de precios más o menos representativos del servicio.

Teniendo en cuenta el proceso de la toma de decisión en el establecimiento de la

tasa de los servicios de las aguas, el cálculo del coste de estos servicios puede considerarse como suficiente en tanto en cuanto las tasas no superan sus costes. Ahora bien, es totalmente insuficiente a la hora de valorar aspectos relacionados con la recuperación de costes, reposición de infraestructuras, regeneración, eficiencias de pérdidas y filtraciones. En general, consiguientemente, las tasas relacionadas con los servicios de agua no son suficientes, en sí mismas, para hacer frente a las futuras inversiones y tal y como están establecidas no garantizan su sostenibilidad.

Capítulo 7. LOS SOPORTES DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN EN LAS ENTIDADES LOCALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA

Introducción

El avance de las TIC de las últimas décadas ha facilitado el acceso y la gestión de una más extensa información, aunque con frecuencia se piensa que las aplicaciones informáticas y las TIC resuelven de manera autónoma y automatizada todos los aspectos problemáticos relacionados con los sistemas de información, la realidad es que detrás de todo este acceso a la información hay un gran trabajo técnico, informático, de procedimientos, metodológico, de procesos y de diseño.

Es evidente que la capacidad de gestionar la información se ha visto revolucionada pero ésta será irrelevante si no cumple con una serie de requisitos encaminados a cambios en la gestión que optimicen la eficiencia de los recursos utilizados. Asimismo, es incuestionable la necesidad de contemplar la forma informatizada de los sistemas de información ya que de ella dependerá la continuidad práctica, la elaboración sistemática y metódica, en base a la metodología propuesta para el sistema de información. Al mismo tiempo se deberá incidir en aquellos *outputs* que satisfagan las necesidades de los *stakeholders*. Para ello, es imprescindible la interconexión y retroalimentación de los distintos subsistemas de información cuantitativos y cualitativos que formen parte de un sistema integral de información general.

Uno de los aspectos fundamentales de la propuesta metodológica para la aplicación práctica reside en su automatización, mecanización o informatización. Si en el capítulo relacionado con los sistemas de costes se consideraba la necesidad de mentar el sector privado, en este capítulo podríamos duplicar estos argumentos. En el sector privado, por una parte, se ha incrementado la demanda de las empresas que aspiran a gestionar sistemas de información más completos y ágiles que anticipen y respondan a los cambios en el mercado y, por otra parte, el desarrollo de la oferta de *software*

estándar o a medida es de tal calibre que la mayoría de usuarios reconoce no estar al tanto de gran parte de las utilidades que ofrecen estos *software-s*. De hecho, las últimas tendencias han estado orientadas a desarrollos de interfaz de usuarios más amigables e intuitivos que favorezcan la comprensión y el uso de estas utilidades.

El presente capítulo pretende sintetizar aquellos aspectos más relevantes relacionados con las características de la informatización de los sistemas de información en general y de los sistemas de información de las entidades locales de Gipuzkoa en particular, desde la perspectiva de la transmisión y comunicación de los datos y desde la perspectiva de la elaboración interna de la información. Realizando un breve recorrido sobre las aplicaciones e iniciativas llevadas a cabo para la mejora de la gestión pública local.

7.1 Las Tecnologías de la Información y de la Comunicación

Las nuevas tecnologías circulan a una velocidad vertiginosa y ofrecen maneras distintas, novedosas y eficaces de trabajar la información y de ofrecerla. Las tecnologías de la información han pasado de ser estrategias promovidas por reducidas élites económicas, sociales y políticas a convertirse en estrategias orientadas a un uso más generalizado, dirigido al mercado de masas, y finalmente, a un diálogo multidireccional. La evolución sufrida por las nuevas tecnologías podría escalonarse en cuatro etapas.

- 1º. Durante los años 50 y 60 del siglo XX, la información se controlaba en las empresas, cuya herramienta básica eran ordenadores de gran capacidad centralizados en espacios concretos de las empresas y supervisados, en todo momento, por ingenieros informáticos. En esta fase, la información económico-financiera era muy restringida y la comunicación corporativa se encontraba, básicamente, en manos de los responsables de relaciones públicas y de la publicidad.
- 2º. Durante los años 70, se inició la comercialización de los ordenadores personales y la informática pudo salir de los espacios centralizados, de los “bunkers”, si bien llevó tiempo conectarlos a redes locales. Y aun más, conectarlos a internet, lo que no sucederá hasta mediados de los 90,

momento en el que el acceso a la información dio un paso de gigante.

- 3°. En la actualidad, en un tercer período, utilizamos ordenadores portátiles con conexiones inalámbricas a Internet. Las empresas producen una amplia gama de productos de información, desde memorias independientes a sitios web interactivos y podcasts. Es visible el progresivo incremento de empresas que se han constituido basándose en nuevos modelos de negocio, centrados en las TIC y que incluyen Amazon, Google, Facebook, eBay o iTunes de Apple. En la actualidad, la mayor parte de la información económico-financiera elaborada por las empresas aún precisa una conversión para llegar a esta fase. Así pues, la transmisión de las memorias a este tipo de TIC, representará un gran paso hacia este siguiente periodo.

En este último período, del *hardware* y *software* nos trasladamos a un mundo de redes sociales y de comunicación, de aplicaciones y de consumidores que, a su vez, son productores de contenidos y en el que se produce una gran cohesión entre los *stakeholders*. Ésta es precisamente la dirección que también deben seguir las memorias de sostenibilidad que, influenciadas por la actual crisis económica, apuntarán hacia la apertura del siguiente período que debe traer consigo, necesariamente, un cambio cultural.

- 4°. De cara al futuro, las empresas ya han empezado a indagar nuevos canales que fomenten la transparencia y la participación. En esta línea, las empresas observan que invierten muchas energías en prácticas relacionadas con la sostenibilidad e informan sobre ellas en los informes de Responsabilidad Social, pero poco después se quedan en el más absoluto olvido. La comunicación con los *stakeholders* no puede basarse en informes de cientos de páginas, sino que debe estar dirigida a través de la Web y en conexión con aplicaciones de telefonía móvil o inteligente (*Smartphone*), de modo que se informe al cliente en el instante en el que se debe adoptar la decisión de compra.

No cabe duda de que el canal de comunicación más utilizado en los últimos años para informar a los *stakeholders* es Internet (Tagesson, Blank, Broberg y Collin, 2009).

Los estudios realizados en relación con el uso de medios sociales por parte de las empresas del *Fortune 500* han demostrado que el 60% de las F500 dispone de cuentas corporativas en *Twitter* y el 56% en *Facebook*. Las redes han empezado a desempeñar un papel importante en la forma en la que las empresas presentan a la sociedad sus indicadores. En opinión de Barnes es evidente la voluntad de las empresas líderes de la economía norteamericana de interactuar de una manera más transparente con sus *stakeholders* por medio de las TIC (Barnes y Mattson, 2010). No en vano, cada vez resulta más claro que la imagen corporativa está absolutamente influenciada por los pensamientos y las conversaciones de los consumidores a través de las redes sociales (Bonsón y Flores, 2011). En este sentido, el informe *Social Media Sustainability Index* analizó las prácticas de comunicación de 287 empresas norteamericanas y europeas, incluidas en el *Dow Jones Sustainability Index*. 244 empresas, alrededor del 85% de las empresas analizadas, utilizan medios sociales en su estrategia de comunicación como las relaciones públicas, atención al cliente o el marketing (Social media Influence, 2010).

En definitiva, podemos afirmar que nos encontramos ante una nueva cultura tecnológica que propicia las relaciones multidireccionales con los *stakeholders*, en las que la comunicación no es unidireccional y predominará la información de alta calidad pero, a su vez, comprensible, ligera, atractiva, fiable y selectiva (Ibarloza Arrizabalaga, 2012).

En lo que a la administración pública se refiere, sin dejar de lado la relevancia expuesta en el capítulo anterior sobre los índices de transparencia, de administración accesible o de participación ciudadana, es de recibo reconocer un cierto retraso en la utilización de estas redes sociales con respecto a otros sectores, en parte, propiciado por la seguridad jurídica tan enraizada en esta administración y, en parte, por la falta de recursos en aquellas administraciones locales pertenecientes a municipios de reducida población tal y como se aprecia en el diagnóstico sobre la Innovación en los Ayuntamientos Vascos (EUDEL, 2012).

La IGAE, desde más de una década viene subrayando la importancia de las nuevas tecnologías en la sociedad y recomendando los formatos normalizados en soporte informático, los esquemas del modelo normal, simplificado y básico, para

favorecer una uniformidad de la información⁷³. Además, con el propósito de favorecer la normalización de procedimientos económico-presupuestarios en el ámbito del sector público, ofrece a los órganos gestores y entidades públicas administrativas, sistemas, aplicaciones o herramientas orientadas a la gestión económico-presupuestaria. Con ello, pretende contribuir en la racionalización de las inversiones en sistemas de información en el ámbito de la gestión económico-presupuestaria y propiciar una mejor integración entre los sistemas de gestión y control.

Así, además del sistema de contabilidad analítica normalizada de organizaciones administrativas (CANOA), se pueden encontrar: el sistema para la gestión del inventario de bienes de los centros gestores y entidades públicas administrativas (GDI); el sistema de información contable de las entidades locales a las que resulta de aplicación el modelo básico de contabilidad local (BÁSICAL); la aplicación para la generación de documentación contable (DOCUNET) y; el sistema de apoyo a la gestión económico-presupuestaria de los centros gestores y entidades públicas administrativas (SOROLLA/SOROLLA2). Todos ellos, se encuentran integrados en los servicios web de interoperabilidad (SWIN) entre los sistemas de los órganos gestores y los de la intervención.

⁷³ Resolución de la Intervención General de la Administración del Estado, de 28 de julio de 2006, por la que se recomienda un formato normalizado de la Cuenta General de las entidades locales en soporte informático, que facilite su rendición.

Ilustración 30: Grado de implantación de los sistemas ofertados por la IGAE.
Nº de Instalaciones

Centros gestores	Basical	Docunet ⁽¹⁾	SOROLLA		SOROLLA2		CANOA
			Gestión presupuestaria	GDI	Gestión presupuestaria	GDI	
AGE y órganos constitucionales	-	-	20	8	30	8	3
Delegaciones de Economía y Hacienda	-	-	-	-	52	26	-
Organismos Públicos Estatales	-	-	27	49	30	1	71
Entidades Locales	560	-	2	2	-	-	-
Universidades	-	-	-	-	-	-	6
Total	560	892	49	59	112	35	80

Fuente: Memoria de actividades 2013 (IGAE, 2014)

Docunet ⁽¹⁾: Nº de usuarios

Asimismo, con el objetivo de proporcionar utilidades que faciliten la transmisión de la información presupuestaria de las Entidades Locales, la interfaz de programación de aplicaciones (*Application Programming Interface*, por sus siglas en inglés *API*) se ha desarrollado en distintos itinerarios. Por una parte, simplifica y facilita el manejo de las instancias de LENLOC (Liquidaciones de las Entidades Locales), de TRIMLOC (Liquidaciones Trimestrales de las Entidades Locales), de PENLOC (Presupuestos de las Entidades Locales) al mismo tiempo que impulsa la taxonomía XBRL (*Extensible Business Reporting Language*) como estándar para la transmisión de datos financieros. En este sentido, son de subrayar las labores realizadas para las conversiones y visualizaciones de ficheros XML (*Extensible Markup Language*) del formato normalizado y de ficheros XBRL-CONTALOC que comprenden la información contenida en los documentos que conforman las cuentas anuales reguladas en las Instrucciones de los modelos Normal, Simplificado y Básico de contabilidad local. Una vez transformados a formato HTML (*HyperText Markup Language*) se pueden mostrar en navegadores web con presentaciones similares a los informes en papel. Por otra parte, un segundo itinerario de la API, incentiva el desarrollo de software libre y la creación de comunidades en torno a desarrollos XBRL por medio de una forja en

sourceforge.net donde se encuentran los códigos, manuales y ejemplos de la API.

7.2 La comunicación entre la Administración de Gipuzkoa y la ciudadanía

En las últimas décadas el avance de las TIC ha propiciado un gran desarrollo en aspectos como la transparencia y la participación ciudadana. Las TIC han facilitado el acceso a una más extensa información, este acceso ha contribuido en una mayor participación ciudadana, opinando, debatiendo, preguntando y proponiendo ideas e iniciativas para que sean valoradas y, al mismo tiempo, se ha descubierto y percibido la necesidad de una mayor transparencia que aporte una mayor confianza, siendo un eje fundamental del fortalecimiento de la democracia y del fomento de la responsabilidad compartida entre las instituciones públicas y la ciudadanía, además de ser exigida por diferentes normativas a nivel territorial⁷⁴, estatal⁷⁵ y europeo⁷⁶. Con la largamente esperada (más de cuatro años) Ley 19/2013 de transparencia el Estado español se suma al amplio grupo de Estados miembros de la Unión Europea con una normativa específica y con un instrumento esencial de profundización y regeneración democrática. Ahora bien, no se ajusta a los estándares internacionales en la materia, pues no reconoce el derecho de acceso a la información como parte integrante de la libertad de información y, por ende, como derecho fundamental (Guichot Reina, 2014).

En relación a la transparencia y a la rendición de cuentas, será necesario que la información con respecto al servicio esté ordenada, sea relevante (Pina Martínez et al., 2009) y esté disponible (Chan, 2003) es, junto a una correcta gestión, planificación, ejecución y control (Lee, 2008), uno de los principales factores que influyen en la confianza del usuario y en su actitud proactiva. Los informes de sostenibilidad de las

⁷⁴ Norma Foral 4/2014, de 6 de febrero, que regula la transparencia y el acceso a la información pública de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

⁷⁵ Ley 19/2013, de 9 de diciembre, sobre transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

⁷⁶ Convenio núm. 205 del Consejo de Europa sobre el Acceso a los Documentos públicos abierto a la firma de los Estados desde el 18 de junio de 2009.

entidades públicas, aunque todavía no son muy frecuentes (Mussari y Monfardini, 2010), parecen estar relacionados con las actividades estratégicas reales en términos de sostenibilidad y orientados a ampliar la conciencia social sobre los problemas esenciales de sostenibilidad, sin tratar de tergiversar la realidad (Larrinaga González y Pérez Chamorro, 2008). Tal y como sugiere la doctrina académica, en las empresas privadas con fines de lucro, el medioambiente está subordinado al éxito financiero (Bebbington, Larrinaga González y Moneva Abadía, 2008) y los informes de sostenibilidad no abordan las cuestiones básicas de sostenibilidad (Ball y Grubnic, 2007; Gray, 2006).

En lo que al THG se refiere, las entidades públicas de Gipuzkoa interesadas en publicar información de Transparencia y Datos Abiertos (*Open Data*) de una manera unificada⁷⁷, impulsan una forma de gobierno basada en la confianza en las personas, denominado “Gobierno Abierto y Transparente”. Esta forma de gobierno se fundamenta en los pilares de Transparencia, Participación y Colaboración, fomentando en la ciudadanía un papel activo y participativo a la vez que se le escucha y se actúa en consecuencia. Se pretende fomentar la participación ciudadana a la hora de tomar decisiones que les afectan y priorizar los intereses de la ciudadanía. La transparencia fomenta la eficacia, la eficiencia, la responsabilidad y la cercanía a la sociedad, ayudando así a que se afirme su legitimidad.

Para ello, se deben facilitar las relaciones y sacar provecho de las posibilidades de las nuevas tecnologías, se debe fomentar la transparencia publicitando de forma activa la gestión realizada por la administración pública. Además, será necesario ofrecer un espacio compartido para la apertura de datos e información pública (*Open Data*), la apertura de procesos y el uso de redes sociales y plataformas de participación ciudadana (*Open Action*) y la publicación de información de transparencia. Este acceso a la información pública y la comunicación real con la administración permite a la ciudadanía tomar decisiones informadas y basadas en la realidad, poder exigir y participar con eficacia; a las empresas crear nuevos modelos de negocio y a la administración pública legitimar la gestión de su actividad.

⁷⁷ Diputación Foral de Gipuzkoa, los organismos autónomos forales Uliazpi y Kabia, las sociedades forales mercantiles Bidegi, Itten, e IZFE, las Juntas Generales de Gipuzkoa, 29 ayuntamientos y 2 mancomunidades a 5/6/2015. <http://www.gipuzkoairekia.eus/es/nor-gara>

El proyecto tecnológico “Gipuzkoa Irekia”⁷⁸ toma como base la tecnología de código abierto (*open source*), tiene una ética similar al software libre (*open software*) y acceso abierto (*open access*), que posibilita, por un lado, publicar los datos en un extremo del mundo y leer dichos datos en el otro extremo del mundo sin coste alguno y, por otro lado, sus características de madurez, de una amplia comunidad de apoyo y de reutilizar desarrollos existentes en el mundo, permiten un crecimiento progresivo e incremental. Además, mediante los datos abiertos enlazados (*open linked data*) se pretenden colocar los datos en el mapa de bases de datos enlazados en el mundo de forma libre y abierta, transformando los formatos doc, xls, csv, pdf,... al formato RDF (*Resource Description Framework*), para que puedan ser interconectados, reutilizados y consultados a través de internet (Umbrich, Hausenblas, Hogan, Polleres y Decker, 2010).

7.3 Sistemas de información desarrollados en las administraciones locales de Gipuzkoa

Una de las cualidades que diferencian al sistema de información económico-financiero que utilizan la mayoría de las entidades locales del THG es su carácter unitario. Esto es, la casi totalidad de los ayuntamientos y mancomunidades de Gipuzkoa utilizan la misma aplicación informática para gestionar todas sus operaciones de naturaleza económica y/o financiera. Lo que en un inicio se conoció como Sistema Integrado de Gestión Económica (SIGE), tuvo su desarrollo en la aplicación Gestión Económica Web (GEW) el año 2011 para culminar con el proyecto SAREKO a comienzos del año 2012.

Estas aplicaciones han sido desarrolladas por la empresa pública Informatika Zerbitzuen Foru Elkartea - Sociedad Foral de Servicios Informáticos, S.A. (IZFE) constituido en 1993 y cuyo único socio es la Diputación Foral de Gipuzkoa. El desarrollo de estas aplicaciones y sobre todo su implantación ha sido una tarea laboriosa, además de las innumerables incidencias, a modo de ejemplo, en el ejercicio

⁷⁸ <http://www.gipuzkoairekia.eus/es>

2013 se han llevado a cabo charlas de presentación de producto a la totalidad de los técnicos municipales (89) y cursos impartidos a más de 274 técnicos municipales, incrementándose en el 2014 a más de 400 personas.

Fruto de las actuaciones llevadas a cabo, junto con el nuevo escenario tecnológico donde las TIC se están asentando como herramientas válidas en todos los ámbitos de la vida cotidiana. IZFE presenta unos datos, en referencia al año 2013, que muestran un incremento de un 30% de técnicos Municipales usuarios/as de las aplicaciones en los últimos diez años, lo que indica un aumento en la expansión y difusión de unas aplicaciones que llevan más de 25 años en funcionamiento. En cuanto a los números totales de aplicaciones instaladas en los ejercicios 2013 y 2014, se observa el dinamismo de las aplicaciones en relación con la contabilidad y se presentan los siguientes datos:

Tabla 19: Aplicaciones instaladas por IZFE

Aplicaciones instaladas 2013	Nº de entidades	Aplicaciones instaladas 2014	Nº de entidades
Contabilidad Presupuestaria	153	Contabilidad y Tesorería	148
Tesorería	153	Presupuestos	19
Contabilidad Patrimonial	155	Servicios telemáticos	88
Padrones Fiscales	90	Padrones Fiscales	90
Nóminas de Personal	93	Nominas de Personal	92
Recaudación Municipal	103	Recaudación Municipal	99
Registro de Entrada/Salida	73	Registro de Entrada/Salida	78
Padrón Municipal de Habitantes	86	Padrón Municipal de Habitantes	86
Multas	37	Multas	38
Expedientes	32	Expedientes	32
		Gestor de contenidos Hemendik	65
Fuente: Memoria 2013 IZFE ⁷⁹		Fuente: Memoria 2014 IZFE ⁸⁰	

Todas estas aplicaciones se han ido adecuando constantemente a las necesidades creadas por los distintos factores internos y externos. Así, entre las iniciativas orientadas

⁷⁹ <http://www4.gipuzkoa.net/ogasuna/presupuestos/2014/Ppto2014/oermi.pdf>

⁸⁰ <http://www4.gipuzkoa.net/ogasuna/presupuestos/2015/Ppre2015/VersionWeb/oermi.pdf>

a la mejora de la gestión pública local, en 1998, se presenta un programa de actuación para el cálculo de costes de los servicios municipales en todos los ayuntamientos de Gipuzkoa. Este programa, coincidente en el tiempo con el proyecto CANOA, contaba con similares características metodológicas, como costes de los centros, costes de las actividades y *full costing* aunque con matices como la composición de los costes, cuya obtención viene de la distribución de los gastos por capítulos de la liquidación presupuestaria, los centros de coste finales, mediales y de estructura y la integración de costes de los servicios de gestión indirecta (Odriozola Zubia, 1999).

En ese mismo año y fruto de la deficiencia detectada a la hora de calcular el coste de las amortizaciones de los inventarios municipales se impulsó la implantación de un programa informático para la actualización del inventario municipal y dar cumplimiento a lo establecido en la normativa sobre los bienes de las entidades locales en el que se detallaba que la rectificación del inventario se verificará anualmente (Erkizia Olaizola, 2007).

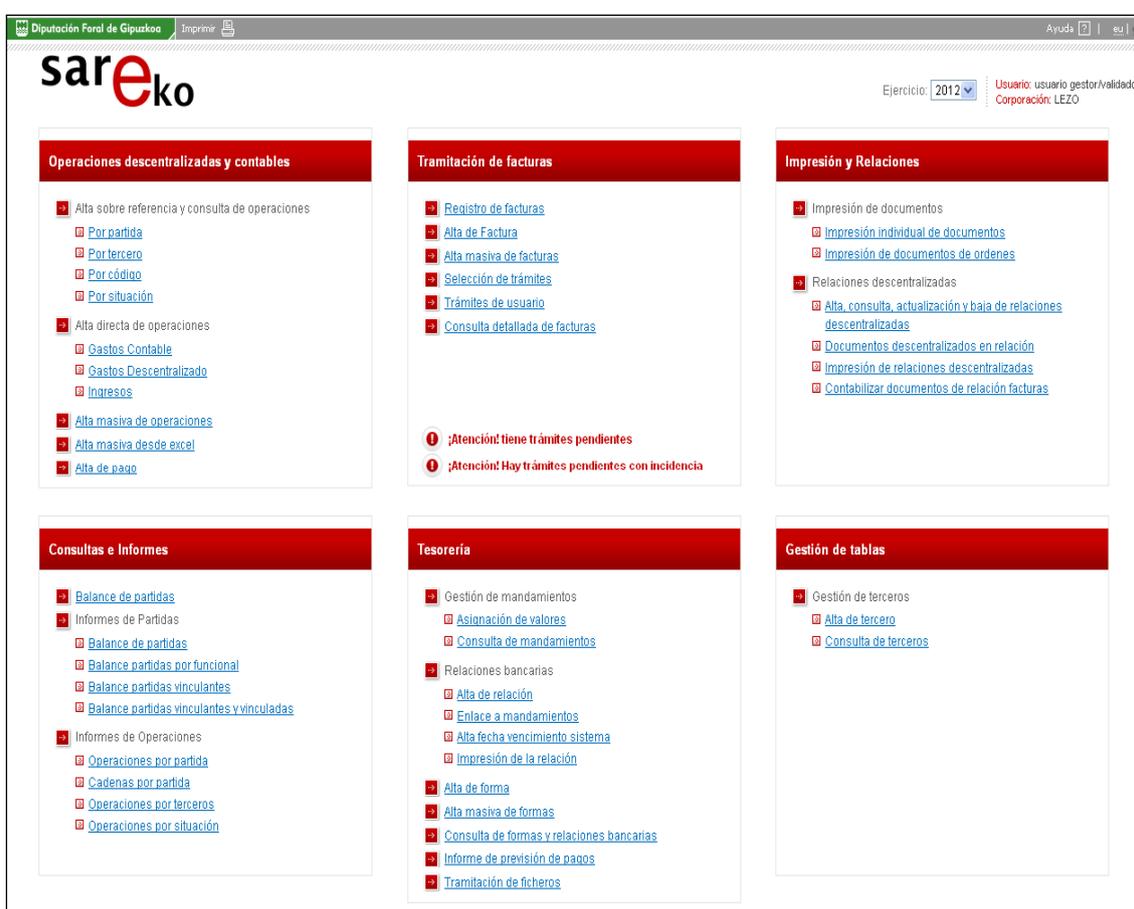
Es de señalar, siguiendo a (Erkizia Olaizola, 2014), que tanto las acciones para el cálculo del coste de los servicios como las acciones para la actualización del inventario municipal no han tenido el éxito deseado por motivos de distinta naturaleza, como es la impresión por parte de los gestores municipales de que la iniciativa no aporta excesiva información adicional en el proceso de toma de decisiones, al mismo tiempo que supone un mayor trabajo a la hora de definir criterios adicionales a los ya planteados y necesitan cálculos complementarios para alimentar los sistemas diseñados.

La implantación de un sistema de objetivos e indicadores ha sido y sigue siendo otra de las iniciativas relacionadas con la mejora de la gestión pública. En el año 2000 se comenzó a diseñar un sistema de objetivos e indicadores para determinados servicios básicos de los ayuntamientos que permitiera sentar las bases para la implantación de la gestión por objetivos (Zurutza Mujika, 2000). Tuvo continuidad en el 2003 con el programa de ayuda para la implantación de un Sistema de Indicadores Municipales (SIM) (Zurutza Mujika, 2003) y también en el 2008, con el programa para fomentar la gestión orientada a objetivos en los ayuntamientos de Gipuzkoa (Zurutza Mujika, 2008).

En el año 2011, a través del desarrollo de la aplicación para la gestión

económica en un entorno web (Gestión Económica Web – GEW), el programa que se encarga de la gestión económica y financiera de las entidades locales se ejecuta en un entorno web. El sistema permite la realización de diversas tareas de la gestión económica de las corporaciones tales como alta de operaciones descentralizadas y contables, consultas e informes, impresión de documentos y relaciones, y registro de facturas y su tramitación. Este sistema, inicialmente desarrollado para las necesidades de la Diputación Foral de Gipuzkoa, se adapta a las especificidades de los ayuntamientos que utilizan el SIGE y se denomina “SAREKO”.

En la siguiente tabla se presenta de forma sintética la batería de opciones principales de esta aplicación:



Fuente: Manual de usuario| SAREKO (IZFE, 2013)

Este sistema de información es utilizado tanto para la gestión de la información de cada una de las entidades locales como para la transmisión y consolidación de dicha información, lo cual le confiere una gran potencialidad. Además, como cada entidad local utiliza en la práctica diaria las distintas herramientas disponibles para la gestión de

la información, como son las herramientas de tratamientos de texto, hojas de cálculo, agendas u otro tipo de pequeñas bases de datos y programas o aplicaciones informáticas, desde un principio se ha trabajado con la disposición de compatibilizar las distintas herramientas de tratamientos de la información. Una de las funcionalidades con la que se pretende trabajar está relacionada con las descargas de datos compatibles con las hojas de cálculo y el alta masiva de operaciones contables que permite volcar todas las operaciones registradas en la hoja de cálculo.

Teniendo en cuenta estas circunstancias y la necesidad de contar con un soporte informático que facilite la operativa del cálculo de los costes de los servicios públicos locales, se presentó un primer borrador que pretendía adaptar, en el sistema de información existente, un módulo adicional integrado que retroalimentara la información del sistema, se establecieron los contactos necesarios entre los técnicos del Departamento de Hacienda y Finanzas y los técnicos de IZFE para estimar el coste añadido que generaría el desarrollo de un módulo especial dentro SAREKO y dar la cobertura presupuestaria necesaria para llevar a cabo esta actuación. La propuesta realizada era considerada factible y compatible con el sistema SAREKO y, por tanto, se empezó a trabajar para habilitar un espacio especial dedicado al coste de los servicios públicos.

Por último, en lo que a las necesidades creadas por los factores externos se refiere y centrando la atención en las modificaciones normativas impulsadas por el gobierno central en los últimos años, la DFG debe remitir al gobierno central información relacionada con los requisitos exigidos por la Ley de morosidad⁸¹, la Ley de facturación electrónica, registro contable de facturas⁸², Ley de estabilidad, planificación económica, periodos medios de pago con criterios económicos y jurídicos⁸³ etcétera. Ahora bien, la administración central, ante la gran variedad de

⁸¹ Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros.

⁸² Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público.

⁸³ Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

sistemas de información utilizados por las entidades locales y la contrariedad surgida por el gran número de incidencias recibidas en las pruebas previas, al menos hasta el momento, ha dispuesto una aplicación informática que requiere que los datos sean picados, mecanografiados o transcritos de forma manual.

Esto significa que el trabajo elaborado en el sistema de información interno GUNEA, que cuenta con la posibilidad de exportar toda la información prácticamente de forma automática en XBRL a la administración central, no les sirve para la remisión automática de la información. Es un gran handicap para cada una de las entidades locales pero también para el trabajo realizado hasta ahora por IZFE ya que echa por tierra uno de los objetivos que era precisamente la remisión automática de la información. Del mismo modo, se ponen de manifiesto las consecuencias que puedan tener en la nueva estrategia a llevar a cabo para la transmisión de la información del coste efectivo de los servicios públicos ofrecidos por las entidades locales.

Síntesis

Las TIC han facilitado el acceso y la gestión de una más extensa información, y es incuestionable la necesidad de contemplar la forma informatizada de los sistemas de información. Las nuevas tecnologías circulan a una velocidad vertiginosa y ofrecen maneras distintas, novedosas y eficaces de trabajar la información y de ofrecerla.

La oferta de *software* para la gestión interna estándar o a medida es de tal calibre que las últimas tendencias han estado orientadas a desarrollos de interfaz de usuarios más amigables e intuitivos que favorezcan la comprensión y el uso de estas utilidades.

Los nuevos canales que fomentan la transparencia y la participación, no pueden basarse en informes de cientos de páginas, sino que debe estar dirigida a través de la Web y en conexión con aplicaciones de telefonía móvil o inteligente (*Smartphone*).

La IGAE, en su afán de favorecer la normalización de procedimientos económico-presupuestarios ha trabajado ambos ámbitos, ofreciendo a los órganos gestores y entidades públicas administrativas, sistemas, aplicaciones o herramientas orientadas a la gestión económico-presupuestaria e impulsando la taxonomía XBRL como estándar para la transmisión de datos financieros que una vez transformados a

formato HTML se pueden mostrar en navegadores web con presentaciones similares a los informes en papel.

Los cánones de la transparencia exigen que la información con respecto al servicio esté ordenada, sea relevante y esté disponible. Asimismo, los informes de las entidades públicas, parecen estar relacionados con las actividades estratégicas reales en términos de sostenibilidad y orientados a ampliar la conciencia social sobre los problemas esenciales de sostenibilidad, sin tratar de tergiversar la realidad.

El THG impulsa una forma de gobierno basada en la confianza en las personas, fundamentado en los pilares de Transparencia, Participación y Colaboración. Busca facilitar las relaciones y sacar provecho de las posibilidades de las nuevas tecnologías ofreciendo espacios compartidos de consulta y de participación (*Open Data, Open Action*) y publicitando de forma activa la gestión realizada por la administración pública con tecnología abierta (*Open source*), acceso abierto (*Open access*) y posibilidad de enlazar las bases de datos (*open linked data*).

La casi totalidad de los ayuntamientos y mancomunidades de Gipuzkoa utilizan la misma aplicación informática para gestionar todas sus operaciones de naturaleza económica y/o financiera, el Sistema Integrado de Gestión Económica (SIGE) cuya interfaz se denomina SAREKO y es utilizado tanto para la gestión de la información como para la transmisión y consolidación de dicha información.

Desde sus comienzos, se ha ido adecuando constantemente a las necesidades creadas y en la actualidad ofrece un gran número de aplicaciones instaladas. En 1998 se llevaron a cabo una serie de iniciativas orientadas a la mejora de la gestión pública entre las que se encontraba un programa de actuación para el cálculo de costes de los servicios municipales y un programa informático para la actualización del inventario municipal que no tuvieron el éxito deseado.

Teniendo en cuenta la necesidad de contar con un soporte informático que facilite la operativa del cálculo de los costes de los servicios públicos locales, se presentó un primer borrador que pretendía adaptar, en el sistema de información existente, un módulo adicional integrado que retroalimentara la información del sistema. La propuesta realizada fue evaluada por los técnicos de la DFG y de IZFE como adecuada y operable para la gestión y compatible con el sistema SAREKO.

PARTE IV: PRIMER ESTUDIO EMPÍRICO EN LAS ENTIDADES LOCALES DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE GIPUZKOA Y DISEÑO DE LA PROPUESTA METODOLÓGICA

No es reciente el interés en el análisis y en el cálculo de los costes de los servicios públicos de las entidades locales, en concreto de Gipuzkoa, se tiene constancia desde finales de la década de los noventa del siglo pasado. No es, por tanto, una cuestión sobre la que se haya generado de modo espontáneo en los últimos años. Es por ello que los estudios empíricos que se realizan en el marco de esta tesis doctoral tienen en cuenta los resultados obtenidos de experiencias exploratorias previas.

El interés inicial sobre el que estamos haciendo referencia se suscita tras la aprobación del Decreto Foral 73/1998, de 15 de septiembre, por el que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa a determinados preceptos de carácter tributario de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público, que tenía por objeto dar una nueva regulación referente a las tasas y precios públicos. Aunque la adaptación, con base en los pronunciamientos de la sentencia del Tribunal Constitucional, STC 185/1995, de 14 de diciembre, no modificó los aspectos relacionados con la metodología de cálculo de los costes de los servicios públicos, consiguió dar un nuevo impulso, tanto a nivel teórico como práctico, al cálculo de costes de los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos.

Así, en 1998, se llevó a cabo un trabajo de análisis de cálculo de costes en cuatro municipios de Gipuzkoa, pertenecientes a distintos estratos de población, cuya metodología consistió en:

- a) la obtención sistemática de toda la información económico-financiera relativa a los ayuntamientos, procedentes de las liquidaciones presupuestarias y del inventario de bienes;
- b) la identificación de los centros de coste, bien sean Finales, Mediales o de Estructura de acuerdo con las características de cada entidad local;

- c) la distribución de los gastos por capítulos, incluyendo, entre ellos, las amortizaciones. Se imputan los gastos presupuestarios y extrapresupuestarios directamente y de acuerdo con la clasificación funcional a los centros de coste;
- d) la integración de los gastos correspondientes a servicios prestados a través de Mancomunidades, Consorcios, Organismos Autónomos o Sociedades Públicas, a cada centro de coste;
- e) la imputación de los gastos de los centros de coste mediales a los centros de coste finales y de estructura;
- f) el reparto de los costes de los centros de coste de estructura entre los centros de coste finales;
- g) la cuantificación del coste total de cada servicio o actividad final;
- h) y el estudio comparativo del nivel de cobertura de los servicios municipales.

El trabajo se realizó en cuatro municipios y para un solo ejercicio por lo que las circunstancias puntuales condicionaron significativamente los resultados. Aún así, de este trabajo se extraen dos consideraciones fundamentales: la primera es la relativa al diferente desarrollo de la clasificación funcional implantado en los distintos municipios que dificulta su comparación, y la segunda es la relativa a las amortizaciones, dado que en gran parte de los ayuntamientos el inventario de bienes no está suficientemente desagregado como para permitir su imputación a los diferentes centros de coste y, en ocasiones, ni tan siquiera se encuentra actualizado (Odriozola Zubia, 1999). Es el primer estudio sobre la materia publicado y que ha servido, con las limitaciones que se concretarán, como punto de partida para los estudios empíricos desarrollados en el marco de esta tesis doctoral. Estos estudios empíricos persiguen un objetivo concreto: obtener un diseño del sistema de costes de los servicios municipales de Gipuzkoa, tanto para el caso de servicios públicos que lleven aparejadas tasas o precios públicos como para el caso de que tal vinculación no exista.

Capítulo 8. PRIMER ESTUDIO EMPÍRICO: ENTORNO Y ÁMBITO DE ACTUACIÓN

Introducción

Se parte del conocimiento de una primera experiencia en el análisis de costes de los servicios públicos en los municipios de Gipuzkoa y de que los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos están obligados a emitir una memoria económico-financiera que contenga el coste del servicio o la actividad en las ordenanzas municipales que justifique la cuantía propuesta. Del mismo modo, con el ánimo de determinar, pormenorizar y completar mejor las instrucciones para el cumplimiento de los informes de los apartados 25 y 26 de la memoria del PGCP (2010) relativos a la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión respectivamente, se publica la Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, 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 PGCP.

Teniendo en cuenta lo expuesto, así como la coyuntura económica de la crisis y la segunda reforma constitucional de 2011 que por medio de su artículo 135 recoge las cuestiones relativas al déficit público y a la deuda pública y los efectos que de éstos se derivan en las entidades locales, el primer estudio empírico se ha centrado en la exploración de la información acerca del desarrollo de la experiencia, la metodología trabajada para los informes de las ordenanzas y sobre el estado actual del modelo utilizado para el cálculo de los costes de los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos.

Para ello, se consiguió apoyo institucional, tanto de la UPV/EHU como de la Diputación Foral de Gipuzkoa. Así, el trabajo fue realizado en el marco del Proyecto de Investigación NUPV 13/09 “Diseño de un sistema de costes en los servicios públicos municipales de Gipuzkoa y su repercusión en el establecimiento de tasas y precios públicos” de la UPV/EHU y el Convenio de colaboración para el “Diseño de un sistema

de costes de los Servicios Públicos Municipales de Gipuzkoa” entre la UPV/EHU y la Diputación Foral de Gipuzkoa⁸⁴ que concluyó con la entrega y presentación del informe final el 01 de julio de 2014. Este proyecto de investigación asociado al convenio de colaboración, en el que he participado como investigador, ha servido para la obtención de datos y materiales del análisis empírico de esta tesis doctoral.

Asimismo, a lo largo de este proceso, se ha aprobado una gran cantidad de normativa relacionada con la administración pública y los servicios públicos⁸⁵, que ha forzado una adaptación y una reorientación hacia la nueva situación. Si bien en un primer momento la idea era la de incorporar exclusivamente los servicios que

⁸⁴ Este convenio de colaboración fue aprobado por la UPV/EHU el 27 de mayo de 2013 y por la DFG a través de una Orden Foral/Foru Agindua de 6 de Junio de 2013 y tuvo una duración de doce meses. Convenio de Colaboración aprobado por Orden Foral 494/2013, BOG, del 9 de julio de 2013 <https://ssl4.gipuzkoa.net/castell/bog/2013/07/09/c1306735.pdf>

⁸⁵ 1. Reglas del Pacto Presupuestario, ubicado entre las medidas adoptadas para reforzar el pilar económico en el Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la UEM (TECG), publicado en el BOE el 02/02/2013 y en vigor desde el 01/01/2013. 2. Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local y contiene las notas “26 Información sobre el coste de las actividades” y “27 Indicadores de gestión” en la memoria de la instrucción del modelo normal, en vigor a partir del 1 de enero de 2015. 3. Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. 4. Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local. 5. 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. 6. 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 por parte de la Administración del Estado. 7. Decreto Foral 44/2014, de 16 de diciembre, por el que se modifica parcialmente la estructura presupuestaria de las entidades locales de Gipuzkoa. 8. Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española. 9. 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. 10. Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 45/2015, de 24 de marzo, por el que se establecen los plazos y los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales del Territorio Histórico de Bizkaia.

necesitaran un informe previo preceptivo para fijar las tasas y precios públicos de los servicios públicos, se incorporarán toda clase de servicios, tal y como se justificará a lo largo del documento. Además de ello, se modifica la estructura presupuestaria de las entidades locales de la CAPV, se deroga la clasificación funcional utilizada hasta el 31/12/2014 y se adopta, con alguna variación, la clasificación por programas de la Orden EHA/3565/2008 modificado en el 2014 que para las entidades locales de Gipuzkoa es completamente nueva y vigente a partir del 01/01/2015. Y, por último, se aprueba la Orden HAP/2075/2014 que establece los criterios de cálculo del coste efectivo y 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.

Como cabía esperar, las consecuencias han sido notorias. Por un lado, se ha tenido que reconstruir la práctica totalidad del diseño de la primera metodología propuesta. Por otro, tanto los entornos de crisis económica, de toma de decisiones, de desconfianza, de rendición de cuentas, de transparencia, como la aprobación de las múltiples normativas sobre la materia parecen haber hecho mella. Todo ello ha provocado una sensación de hartazgo en la ciudadanía que los gestores políticos parecen haber comprendido y, al menos, sus manifestaciones públicas van en la línea de adoptar mecanismos más rigurosos que los que hasta ahora se aplicaban en materia de costes de los servicios públicos prestados por las administraciones públicas, en general, y las entidades locales, en particular.

8.1 Objetivo y objeto de estudio

El objetivo de este primer estudio exploratorio era diseñar un sistema de costes de los servicios municipales de Gipuzkoa que conllevaran el establecimiento de tasas o precios públicos. Este objetivo inicial fue modificado posteriormente, tal y como se justificará a lo largo de este trabajo de investigación, abarcando todas las clases de servicios y no sólo exclusivamente los que necesitan un informe previo preceptivo para fijar las tasas o precios públicos, tal y como era la idea inicial.

Para poder alcanzar el objetivo principal, ha sido necesario abordar otra serie de

objetivos secundarios: en primer lugar, ha sido preciso realizar un estudio exploratorio para, en segundo lugar, obtener el diagnóstico de los objetos de estudio, organismos, servicios públicos y sistemas de información.

El estudio de campo se ha realizado seleccionando previamente, en función de distintos parámetros, un conjunto de ayuntamientos, mancomunidades y consorcios representativos de toda la provincia de Gipuzkoa. En estos ayuntamientos se ha efectuado un análisis pormenorizado tanto de la traza de coste necesaria para la prestación de los distintos servicios ofertados como de los sistemas de costes empleados, si los llevan, obteniéndose consiguientemente unas conclusiones parciales, pero a su vez esenciales, para las fases posteriores. Para la consecución de esta fase se han manejado distintas herramientas informáticas, se ha incidido en el estudio de los documentos y memorias de los ayuntamientos seleccionados y se ha procedido al contraste de la relevancia y de la fiabilidad de la información recogida en los informes.

Asimismo, se ha analizado pormenorizadamente el sistema de información económico de las entidades locales (SIGE/SAREKO) para ver su estructura, la información que suministra, las potencialidades del sistema y las posibilidades que ofrece de incorporar un sistema de información relacionado con los costes de los servicios públicos. Es conveniente que el SIGE/SAREKO sea analizado con la colaboración de sus usuarios y, por ello, se realizan entrevistas personalizadas a tal efecto.

8.2 Metodología

Para llevar a cabo la primera propuesta de diseño del modelo de coste, se han realizado los siguientes pasos:

- 1º. Análisis del marco conceptual de los objetos de estudio, realizado básicamente, mediante la revisión de documentos legislativos, académicos, técnicos e informes institucionales ⁸⁶.

⁸⁶ Fruto de este estudio fue el artículo titulado “La situación financiera de los ayuntamientos en los Territorios Históricos: el caso de Gipuzkoa”, en *Revista Vasca de*

- 2º. Análisis de la herramienta informática SAREKO.
- 3º. Selección inicial de los servicios públicos más significativos.
- 4º. Selección de la muestra en base a criterios preestablecidos.
- 5º. Estudio de la situación del servicio público y de las entidades locales seleccionadas, realizando para ello:
 - a. Análisis de la información publicada.
 - b. Entrevistas personales con cuestionarios específicos.
 - c. Colaboración con miembros responsables del área de conocimiento objeto de estudio.
- 6º. Primera propuesta del diseño del modelo de coste.

8.3 Primera muestra

Con el objetivo de delimitar una muestra de servicios públicos prestados en Gipuzkoa que fuese significativa y extensible se determinaron dos filtros para acotar el objeto de estudio:

1. Primer filtro: Servicios públicos que estén sujetos a tasas y precios públicos.
2. Segundo filtro: Servicios obligatorios para todas las entidades locales.

En relación al primer filtro se han tenido en cuenta varias fuentes. Por un lado, la relación de servicios publicados en la Orden EHA/3565/2008 por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales y, por otro lado, se ha realizado un seguimiento de la “tabla económica de ingresos: relación entre los conceptos presupuestarios y cuentas patrimoniales” dentro del asesoramiento presupuestario y

Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria (Ibarloza Arrizabalaga, Ander; Erkizia Olaizola, Agustín e Ibarloza Arrizabalaga, Errapel, 2014, nº 99-100, pp.1677-1699)

contable a entidades locales publicado en UDALGIDA⁸⁷.

En función de ello, podemos extraer la siguiente prelación de servicios que ofrecen las entidades locales de Gipuzkoa con su correspondiente codificación económica:

310 Servicios generales

- 310.01 Recogida domiciliaria de basuras o residuos sólidos urbanos
- 310.02 Servicio alcantarillado y % canon financiero, infraestructuras hidráulicas
- 310.03 Cementerios municipales y otros servicios funerarios
- 310.04 Expedición de documentos
- 310.05 Recogida y retirada de vehículos de la vía pública
- 310.06 Actuaciones singulares de regulación y control de tráfico urbano
- 310.07 Placas, patentes y otros distintivos
- 310.08 Prevención y extinción de incendios
- 310.09 Suministro municipal de agua y % canon financiero, infraestructura Hidr.
- 310.10 Instalaciones deportivas municipales
- 310.11 Enseñanzas especiales
- 310.12 Asistencias y estancias en hogares y residencias
- 310.13 Vertederos controlados de basuras y basuras industriales
- 310.14 Guarderías
- 310.15 Ayuda a domicilio y otros servicios sociales
- 310.16 Servicios culturales
- 310.17 Suministro municipal de gas
- 310.18 Suministro municipal de electricidad
- 310.19 Transporte público
- 310.99 Otras tasas por servicios generales

311 Sobre actividades económicas

- 311.01 Licencia de apertura de establecimientos
- 311.02 Otorgamiento de licencias y autorizaciones de auto-taxis
- 311.03 Lonjas y mercados
- 311.04 Servicios de matadero

⁸⁷ www.udalgida.net

- 311.99 Otras tasas sobre actividades económicas
- 312 Sobre la propiedad inmobiliaria
- 312.01 Otorgamiento de licencias urbanísticas
- 312.99 Otras tasas sobre propiedad inmobiliaria

Atendiendo al segundo filtro, referido a servicios públicos obligatorios para todas las entidades locales, en base al artículo 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local, las entidades locales, para satisfacer las competencias que les son atribuidas, deberán prestar obligatoriamente por si sola o de forma asociada los siguientes servicios:

- a) En todos los Municipios:
 - Alumbrado público,
 - Cementerio,
 - Recogida de residuos,
 - Limpieza viaria,
 - Abastecimiento domiciliario de agua potable,
 - Alcantarillado,
 - Acceso a los núcleos de población,
 - Pavimentación de las vías públicas y
 - Control de alimentos y bebidas.
- b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además:
 - Parque público,
 - Biblioteca pública,
 - Mercado y
 - Tratamiento de residuos.
- c) En los municipios con población superior a 20.000 habitantes, además:
 - Protección civil,
 - Prestación de servicios sociales,
 - Prevención y extinción de incendios e
 - Instalaciones deportivas de uso público.
- d) En los municipios con población superior a 50.000 habitantes, además:
 - Transporte colectivo urbano de viajeros y
 - Protección del medio ambiente.

De la aplicación paralela de ambos filtros obtenemos una primera selección de

servicios que conformarán inicialmente nuestro objeto de estudio:

- Recogida residuos,
- Abastecimiento domiciliario de agua potable, y
- Alcantarillado

En un principio, se consideró que el servicio de Cementerios municipales y otros servicios funerarios no resultaba de interés por su especificidad y por su escasa repercusión en el estudio a realizar. En cuanto a la recogida de residuos, después de observar que este servicio se encuentra centralizado en un altísimo porcentaje mediante distintas mancomunidades comarcales, nos percatamos de que no presentaba la condición de estabilidad de gestión a lo largo del tiempo necesaria para realizar un análisis empírico consistente.

Una vez analizados los servicios públicos sujetos a tasas y precios públicos se consideró que el más importante y representativo de los servicios, que se daba en todos los ayuntamientos y que su proceso de realización a lo largo del tiempo mostraba estabilidad, era el Agua y, en concreto, el Ciclo Integral del Agua. Aunque el abastecimiento esté mancomunado en la mayoría de los municipios en el servicio de baja o de gestión de abonados se muestran diferentes gestiones, bien mancomunados o propios de cada ayuntamiento. Es por ello que su análisis se ha considerado de relevancia para nuestro estudio.

Así, para proceder a su análisis, además de la consideración del Consorcio de Aguas de Gipuzkoa, Mancomunidad del Añarbe y Mancomunidad de Txingudi, se seleccionó un conjunto de ayuntamientos en función tanto de la comarca como del estrato poblacional al que pertenecían, siempre y cuando prestasen el Ciclo en Baja del Agua⁸⁸.

Una vez delimitada la muestra y después de realizar las primeras entrevistas con las dos mancomunidades y el Consorcio de Aguas, así como los ayuntamientos

⁸⁸ Fruto de este estudio fue el artículo titulado “La gestión del ciclo integral del agua: Los costes, su recuperación, y las buenas prácticas. El caso de Gipuzkoa”, publicado en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autónoma* (Ibarloza Arrizabalaga, Ander; Malles Fernández, Eduardo y Azkue Irigoyen, Itziar, 2015, nº 3).

elegidos, se consideró la posibilidad, de acuerdo con los responsables de la DFG, de extender la metodología a todos los servicios públicos y no sólo a aquellos que se les fija una tasa o precio público.

8.4 Ampliación de la muestra

Una vez ampliado el objeto de estudio al catálogo de todos los servicios públicos ofrecidos por los ayuntamientos, también se consideró de interés ampliar la selección de ayuntamientos para la realización del estudio y análisis de los sistemas de costes implantados, de forma que el estudio fuese más representativo. Tanto para la primera muestra como para la ampliada se han diferenciado las comarcas y los estratos de población, que están relacionados con el segundo de los filtros vistos, estableciendo, según el número de habitantes del municipio, los siguientes niveles:

1. Nivel: hasta 5.000 habitantes.
2. Nivel: de 5.000 a 20.000 habitantes
3. Nivel: de 20.000 a 50.000 habitantes
4. Nivel: más de 50.000 habitantes

Hay que señalar que dentro de las comarcas, en un principio, también se tuvo en cuenta la pertenencia a las mancomunidades de Txingudi y Añarbe o al Consorcio de aguas. Por ejemplo, aunque la comarca del Bidasoa Behea esté fuera de la muestra, podemos decir que está representada por la mancomunidad de Txingudi, que aglutina los servicios integrales de agua y residuos de los dos únicos municipios que forman la comarca.

Por tanto, y de acuerdo con este planteamiento, ha sido preciso realizar una breve descripción del catálogo de servicios prestados con carácter obligatorio y voluntario por cada municipio y que estuvieran relacionados con los recursos económico-financieros de los ayuntamientos. En este sentido, se han podido diferenciar dos clases de servicios:

1. Aquellos servicios que son comunes a todos los ayuntamientos, como son los indicados anteriormente, y que deberán ser establecidos por los ayuntamientos y/o por la propia Diputación Foral de Gipuzkoa. En estos

casos, la metodología implantada podrá ser comparada en el tiempo y en el espacio, siempre y cuando los servicios se ajusten a los comentarios posteriores.

2. Aquellos servicios que son específicos, por unas u otras razones, de ciertos ayuntamientos o algún ayuntamiento en particular. Estos servicios se deberán fijar por cada entidad local, y normalmente conllevarán que los costes solo puedan compararse a lo largo del tiempo respecto de la misma institución pero no con otras entidades locales.

Es preciso señalar que, en un momento inicial se valoró la utilización de la clasificación funcional de los servicios de las entidades locales, vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, como análogo al catálogo de servicios. Pero, tras un análisis de la situación, se optó por no incluirlo por el diferente desarrollo que esta clasificación tuvo en cada una de las entidades locales. Ello no es óbice para que se pueda establecer una relación directa entre el catálogo de servicios con una o varias cuentas de la clasificación funcional que la entidad local haya estado utilizando hasta el momento o viceversa.

Para constatar estos hechos, es decir, el diferente desarrollo de la clasificación funcional en cada entidad local y la posibilidad de poder utilizar la clasificación funcional como instrumento que posibilite obtener gran parte de la información necesaria de la carta de servicios de las entidades locales, se llevó a cabo el Estudio de la clasificación funcional de los presupuestos municipales (Anexos I). Para este análisis, se utilizó como fuente de información principal las liquidaciones presupuestarias de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 en función de la clasificación funcional del gasto presupuestario y se procedió al análisis de los datos presentados por cada uno de los 88 ayuntamientos a nivel de programa funcional (3 dígitos).

8.5 Información obtenida de la muestra

Se han realizado entrevistas cualitativas a los responsables financieros de cada una de las instituciones (3 organizaciones supramunicipales y 12 ayuntamientos), pudiendo recabar toda la información que se ha considerado necesaria para realizar esta

clase de análisis. Las entidades seleccionadas han sido las siguientes:

Por una parte, las agrupaciones de municipios para la prestación de ciertos servicios, que presentan unos sistemas de costes de muy alta calidad e idóneos para una correcta toma de decisiones:

1. Mancomunidad de Txingudi
2. Mancomunidad de Añarbe
3. Consorcio de Gipuzkoa

Por otra parte, los ayuntamientos, entre los que se ha establecido una diferenciación, en función de si disponen de un sistema de costes implantado, de una gestión de inventario (actualizado o no) y del grado de sofisticación del sistema de costes, que ha sido graduado en 4 niveles⁸⁹.

- Nivel 1: Cálculos mínimos de coste del servicio sujeto tasas y precios públicos
- Nivel 2: Cálculos de costes directos e indirectos de carácter presupuestario
- Nivel 3: Consideración de la amortización
- Nivel 4: Incorporación de otros conceptos de coste y metodología más depurada

Tabla 20: Nivel de sistemas de costes utilizados en las EELL

Ayuntamientos	Población 2012	Sistema de costes	Gestión de inventario/actualizado	Niveles
A	>1.000	No	Sí/No	1
B	>1.000	No	No/No	1
C	1.001-5.000	No	No/No	1
D	1.001-5.000	Sí	Sí/Sí	3
E	5.001-10.000	Sí	Sí/No	2
F	5.001-10.000	No	Sí/No	1
G	5.001-10.000	No	Sí/No	2
H	10.001-20.000	Sí	Sí/Sí	3
I	20.001-50.000	Sí	Sí/Sí	3
J	20.001-50.000	No	Sí/No	1
K	20.001-50.000	Sí	Sí/No	2
L	>100.000	Sí	Sí/Sí	4

Fuente: Elaboración propia

Como se puede observar, salvo excepciones, cuanto mayor es la población del

⁸⁹ Por razones de privacidad se omite la información de la denominación de los municipios de la muestra.

municipio más elaborado es el sistema de costes. Se ha confeccionado una ficha técnica por cada entidad estudiada en la que se recogen los aspectos esenciales de la metodología que han utilizado. Ello ha servido para analizar la implantación metodológica de costes a la hora de hallar el coste de los servicios así como posible referencia de interés para su posterior consideración (Anexos II).

De la información obtenida a través de las entrevistas cualitativas, se pueden extraer las siguientes conclusiones que pueden adquirir relevancia a la hora de realizar el diseño y una posterior implantación de la metodología propuesta:

- a) Aunque todos y cada uno de ellos hayan tenido que realizar el cálculo del coste de un servicio en alguna ocasión, destinado a la justificación de las tasas y precios públicos de las ordenanzas o bien por algún requerimiento estadístico o de análisis son pocos los que realizan el cálculo sistemática y metódicamente.
- b) La ausencia de un inventario actualizado es uno de los mayores escollos a salvar. Y es que, aunque hay sistemas de gestión, información presupuestaria, estudios realizados y documentación, éstos no se gestionan o no se actualizan, sobre todo, en los municipios de menor población.
- c) Los estudios de costes no adquieren mucha relevancia en la toma de decisiones políticas pues la buena gestión de los recursos económico-financieros no se relaciona con la toma de decisiones políticas o con la gestión política.
- d) En los municipios de menor población, el perfil de la secretaría, que además cumple las funciones de intervención, es más generalista y debe atender a otras funciones además de las económico-financieras, lo cual dificulta más la comprensión e implantación de modelos de costes más complejos.
- e) En cuanto a las herramientas informáticas, aquellos municipios que utilizan sistemas de costes más avanzados utilizan las hojas de cálculo y, salvo excepciones, son Excel. Cada vez es más frecuente la utilización del libre office para operaciones básicas.
- f) Aunque la gran mayoría de los ayuntamientos utiliza la interfaz SAREKO, existen excepciones. En concreto, hay usuarios, sobre todo en ayuntamientos

de población más baja, que, en relación con tareas concretas⁹⁰, continúan trabajando con el SIGE. Así pues, a pesar de la sencillez en el manejo de la nueva interfaz, no se ha llegado a producir un cambio integral en un periodo relativamente más que razonable.

- g) Se confirma el resultado del diagnóstico publicado por EUDEL-AIL (2012) sobre el bajo nivel del criterio 6 (Gestión por procesos) y nos muestra la débil situación de definición de las actividades llevadas a cabo en estas entidades y la inexistencia de documentación que recoja este ítem en muchas de ellas.
- h) Las entidades supramunicipales analizadas utilizan el plan general de contabilidad de empresas.

Síntesis

El trabajo realizado en 1998 sobre el análisis de costes de los servicios públicos en los municipios de Gipuzkoa, salvo excepciones, no ha tenido la suficiente continuidad. Básicamente debido a que su demanda es reducida y cuentan muy poco en la toma de decisiones políticas.

El inventario de bienes sigue presentando características similares. Incluso cuando existe, es habitual que siga sin estar suficientemente desagregado, actualizado y mecanizado.

En lo referido al sistema de costes, los ayuntamientos no presentan, en general, un buen sistema que esté basado en una metodología armonizada y de cálculo sistemático y mecanizado. A medida que aumenta el tamaño de la población del municipio es evidente que el área económico-financiera se abastece de más recursos y hay una mayor especialización, pero no siempre se refleja en una mejora del sistema de costes.

Ahora bien, el entorno actual de crisis económica, de desconfianza, de toma de

⁹⁰ Todavía quedan, aunque de manera residual, algunas tareas que no son gestionadas por medio de SAREKO y deben ser tratadas mediante el SIGE.

decisiones racionales, de rendición de cuentas, de transparencia y de nueva normativa, parece que puede llegar a tener algún efecto positivo en la gestión de los costes ya que promueve la credibilidad de las instituciones en función, entre otros, del criterio de gasto razonable, para lo cual será ineludible proceder a un cálculo de costes riguroso.

Los servicios públicos básicos más significativos de todos los municipios como el abastecimiento de agua y la recogida de residuos están en su gran mayoría externalizados y gestionados por entidades supramunicipales.

La entidad de más de 100.000 habitantes y las entidades supramunicipales, presentan unos sistemas de costes de muy alta calidad, aún así, no hay una metodología común de cálculo de coste de servicio.

Introducción

El presente capítulo recoge la primera propuesta metodológica, una vez realizado el estudio sobre el marco normativo de referencia (en especial, el Proyecto de Orden de 6 de mayo de 2014 por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales), las metodologías de costes aplicadas en los ejercicios anteriores en los ayuntamientos de la muestra, las aportaciones realizadas por la FEMP y en consonancia con los avances normativos aprobados recientemente.

La propuesta metodológica que se presenta persigue básicamente dos objetivos. En primer lugar, sin desdeñar el valor teórico de las propuestas metodológicas impecables pero de dificultosa aplicabilidad que se pudieran realizar, algunas de ellas recogidas en apartados anteriores, esta propuesta pretende servir de herramienta útil a los municipios de la muestra para la realización del cálculo del coste de los servicios públicos, partiendo de los mimbres con los que cuentan en la actualidad, sin esperar a unas mejores condiciones de recursos técnicos ni que se puedan obtener datos comunes de algunos conceptos de coste. En otras palabras, partiendo del *statu quo* de los municipios analizados, se persigue la efectividad de la propuesta con el objetivo de alcanzar mejoras respecto de la situación actual y, en su caso, establecer las bases necesarias para, en futuros procesos (en los que se pretende continuar tras la finalización de esta tesis doctoral), poder continuar con metodologías que incorporen otros conceptos. En segundo lugar, se ha buscado que el modelo que se presenta no contradiga la última propuesta realizada por la Administración Central y que ambas metodologías sean compatibles, e incluso complementarias, y al mismo tiempo pueda servir para implantar una metodología más completa, indicándose para ello algunos aspectos metodológicos que podrían mejorarse.

Tras la delimitación del entorno en el que se va a implantar la metodología de costes y análisis de los sistemas de costes que han sido utilizados por los gestores en las

distintas entidades locales visitadas, en las siguientes páginas se recogen tanto el marco teórico-práctico como un desarrollo más exhaustivo de la metodología propuesta que sirva para el objetivo pretendido: su implantación.

9.1 Marco teórico-práctico de la metodología

La metodología propuesta se sustenta en una serie de bases teóricas que podrían esbozarse de la siguiente manera:

9.1.1.1 Requisitos informativos del sistema

Estos requisitos se traducen en el cumplimiento de cuatro principios fundamentales:

1. **Comprensibilidad y sencillez de cálculo:** Se trata de un principio en el que venimos incidiendo, ya que de las entrevistas realizadas a los gestores económicos de los municipios analizados, se ha podido concluir claramente que si realmente el objetivo es la implantación y el uso continuado de la metodología propuesta, su principal característica deberá ser la sencillez, tanto en sentido conceptual como de aplicabilidad del cálculo.
2. **Economicidad e importancia relativa:** En ningún caso, el coste de implantar esta metodología puede ser mayor al beneficio obtenido por los usuarios de los servicios a los que va dirigido el cálculo. En este sentido, será asumible la simplificación o agrupación de conceptos siempre y cuando su importancia relativa en términos cuantitativos y/o cualitativos sea escasamente significativa.
3. **Flexibilidad:** la aplicabilidad a del modelo a todo tipo y tamaño de entidades locales debe dar pie a que el modelo sea lo suficientemente versátil y flexible para que cada ayuntamiento lo acomode a sus necesidades informativas y de toma de decisiones.
4. **Comparabilidad:** El modelo persigue una comparabilidad tanto *ad intra* como *ad extra*. Por una parte, se pretende una comparabilidad relacionada con el mismo servicio público a lo largo de distintos cursos económicos en el seno del mismo ayuntamiento. Por otra, la pretensión es que la comparabilidad se

extienda a los ayuntamientos que utilicen el mismo modelo y presten el mismo servicio público. Ciertamente, la comparabilidad *ad extra* resulta de una mayor complejidad ya que, como previamente se ha justificado, el modelo propuesto debe ser lo suficientemente flexible para que cada ayuntamiento pueda actuar con el grado de información del que dispone por lo que será preciso establecer mecanismos específicos de comparabilidad.

9.1.1.2 Modelo de costes

El modelo por el que se ha optado como base, ha sido el modelo de coste completo o *full costing*, que incluirá todos los costes directos e indirectos, con sus distintas variantes. Ahora bien, por operatividad, flexibilidad, mejor comprensión, y dar un mayor margen a la comparabilidad se hará una propuesta en diferentes estratos o capas de formación de costes. En esta línea, se propone trabajar con el método de secciones homogéneas, descartando a priori el método ABC, por lo laborioso de la definición de cada una de las distintas actividades que realiza cada uno de los centros de coste, si bien de cara al futuro sería aconsejable su incorporación. Además, la metodología presentada recogerá en los casos en los que se haya considerado conveniente, el concepto de actividad con la finalidad de lograr una mejor comprensión global de aquélla y la visualización del apartado en el que se recogería. Por su parte, para el reparto de los costes se realizará la reclasificación de los mismos en directos e indirectos, prescindiendo de cualquier otra reclasificación en aras a la sencillez de la información y a las necesidades de los usuarios y gestores.

9.1.1.3 Servicios versus prestaciones

Tal y como se ha indicado, en una primera fase de la implantación se descenderá hasta el cálculo del coste de los servicios. De cara al futuro, en una fase posterior, sería deseable analizar los costes de las prestaciones, pues en un mismo servicio se pueden dar distintas clases de prestaciones, para lo que la aplicación del ABC sería necesaria.

9.1.1.4 Costes totales versus unitarios

El sistema implantado servirá para el cálculo del coste total del servicio. El cálculo del coste unitario se podrá realizar dependiendo de la unidad de medida que se quiera elegir y de su volumen de actividad, y dependerá en gran parte de los gestores y

usuarios de esa información.

El consenso en este punto es fundamental por parte de las instituciones, conviene que sean los responsables institucionales los que lo consensuen.

9.1.1.5 Criterios de valoración

Atendiendo tanto a la experiencia de los ayuntamientos como a la dificultad en la comprensión por parte de los gestores y responsables de las corporaciones como la sencillez en su cálculo, y por tanto su implantación, lo más práctico en este primer diseño es el dato real o coste histórico, si bien algún ayuntamiento pueda utilizar el valor razonable y el coste de reposición como referencia, especialmente en el tema de las amortizaciones, aspecto éste que deberá recogerse ineludiblemente para evitar problemas posteriores de comparabilidad.

9.1.1.6 Fuentes de información

Se utilizarán como fuente de información tanto los datos presupuestarios como los extrapresupuestarios, para aquellos ayuntamientos que dispongan de esa información:

a) Datos presupuestarios.

Se recogerán las cifras de los Presupuestos Liquidados, en concreto, las Obligaciones Reconocidas (ADO). Se procederá a la inclusión de los capítulos I a IV, no así el resto de capítulos por no tener la consideración de costes. Los capítulos I y II (Gastos de personal y Gasto en bienes corrientes y servicios, respectivamente) se contemplan sin mayor complejidad. En cambio, en el caso del Capítulo III, referido a Gastos financieros, la cuestión es más debatida, lo que ha derivado en que se haya incorporado como último concepto de coste a considerar. Por su parte, el Capítulo IV, concerniente a Transferencias corrientes, es un concepto que debe tratarse con cautela, ya que no puede identificarse con el coste real completo del servicio sino con el coste que le supone al ayuntamiento como tal, independientemente de que la realización del servicio que recibe la transferencia tenga un coste superior. Ello ha derivado en que la determinación de este concepto como coste deberá valorarse en cada caso. Por otro lado, es preciso señalar que, tal y como se comentó en el segundo punto de este informe preliminar deberán eliminarse las transferencias emitidas y recibidas por entidades que

tiene la obligación de presentar conjuntamente la consolidación presupuestaria.

El resto de capítulos no se contempla al no considerarse como costes.

b) Datos extrapresupuestarios.

Tendrán la consideración de datos extrapresupuestarios las amortizaciones de los inventarios, incorporando, por tanto, la información no sujeta a la contabilidad presupuestaria. Metodológicamente es precisa la incorporación de la amortización pero la situación actual de los inventarios municipales nos lleva a actuar con prudencia. Así pues, con el tiento requerido debido al estado actual de la cuestión y de las múltiples opciones y variables que se encuentran relacionadas con estos inmovilizados, persiguiendo el objetivo de la comparabilidad, se pretenden calcular los costes desde dos vertientes: una, que incorpore las amortizaciones, y otra, sin ellas (aunque incluso en este caso deberían ser considerados aspectos como el arrendamiento y otros).

En definitiva, se tendrán en cuenta ambas vertientes aclarando cuáles son las limitaciones de cada una de ellas. Para una mejor comparabilidad se considerará la posibilidad de recoger en un estrato de coste el concepto de costes asociados al inmovilizado. Ello nos permitirá la delimitación de los inmovilizados propios con su coste de amortizaciones (si se disponen), como el coste de mantenimiento y reparaciones (deducido del Capítulo II), y, por otro lado, dispondremos de los datos referidos a los arrendamientos y los costes asociados a ellos (que también se detraerían del Capítulo II). De esa forma los costes asociados a un mismo servicio en distintos ayuntamientos, e incluso en un mismo ayuntamiento durante distintos espacios temporales, podrían ser comparables, siempre y cuando el criterio de valoración utilizado fuese el mismo (coste histórico, razonable o de reposición).

Los ayuntamientos deberían por tanto, tratar de conseguir una relación de inventarios actualizada para que el coste de las amortizaciones pueda incorporarse adecuadamente al coste de los servicios.

Para una mayor claridad en la presentación del coste, y dado que este concepto puede dar lugar, en función de la entidad, a su inclusión o no, se ha considerado oportuna, de acuerdo con los responsables de la Diputación Foral de Gipuzkoa, su inclusión diferenciada, de la misma forma que los costes financieros.

En principio, este planteamiento no entra en colisión con la normativa de referencia pero lo cierto es que la cuestión precisa de algunas aclaraciones al respecto:

- a) Los costes a los que hace referencia la normativa, y que son imputables a los servicios son prácticamente los mismos que los planteados en la metodología propuesta a continuación: los costes del personal (Capítulo I) y los de gastos corrientes en bienes y servicios (Capítulo II) se incluyen en ambas metodologías.
- b) costes de amortizaciones (datos extrapresupuestarios) también se consideran en ambos modelos de coste. Ahora bien, mientras en el Proyecto de Orden su incorporación se considera obligatoria, en la metodología propuesta, siendo su incorporación técnicamente imprescindible, se tiene en cuenta que gran parte de los ayuntamientos no tienen actualizados sus inventarios (inmovilizados) por lo que resulta difícil que algunos de ellos puedan realizar el cálculo de las amortizaciones. Ello provoca que, en la metodología propuesta, este coste se perciba en un estrato diferenciado de los costes anteriores.
- c) Tanto en la normativa de referencia como en la propuesta metodológica, las subvenciones de explotación y transferencia corrientes se consideran como costes en el caso de que sean necesarias para sufragar el servicio ofertado por la entidad concesionaria para que la prestación del servicio como tal no sea deficitaria.
- d) En cuanto a los gastos financieros no se consideran como costes en el Proyecto de Orden; sin embargo, en nuestra propuesta metodológica planteamos su incorporación. Ello no obstante, con el ánimo de poder realizar las comparaciones oportunas con entidades que no los incorporen o utilicen otra metodología de costes como la recogida en el Proyecto de Orden se ha incorporado como coste en el último eslabón.

9.1.1.7 El papel de los costes indirectos

Como es conocido, la imputación de los costes indirectos (que se recogerán en el siguiente apartado) genera una serie de dificultades que la imputación de los costes directos no produce. Es por ello que será necesaria la elección de una (o más) claves de

reparto para su asignación a los servicios correspondientes. En este sentido, la opción más adecuada podría ser la clave de reparto que mejor recogiese el comportamiento del coste y, en gran medida, esta opción sería viable en los costes indirectos si se utilizara una metodología basada en actividades. Pero lo cierto es que en un alto número de casos no se ha seguido esta dinámica por lo que se ha considerado más oportuno repartir los costes indirectos en función del resto de costes ya asignados buscando con ello el mantenimiento de la proporcionalidad del coste originario.

Con ello, la clave de reparto elegida coincide con la propuesta realizada por el Proyecto de Orden y por tanto no hay divergencias. La diferenciación de los costes indirectos es similar entre los dos planteamientos, aunque en el análisis planteado se recogen con más grado de detalle estos costes realizando una subdivisión adicional a uno de ellos, tal y como comentaremos en las siguientes páginas.

9.2 Desarrollo metodológico

Con lo expuesto anteriormente se propone un sistema de coste completo que se irá construyendo paso a paso, escalonadamente, sumando en cada paso un estrato o capa de coste (en cascada) y concluyendo, de este modo, el proceso de acumulación de los consumos de los recursos, o formación del coste completo, para la obtención de la prestación del servicio.

A continuación se desarrollan las distintas fases de acumulación del coste del servicio, y posteriormente nos detendremos en los distintos niveles de coste.

Se considera que la distinta organización administrativa o empresarial que puede establecerse para la prestación de un servicio no es impedimento para la implantación de la metodología que se presenta en este informe, si así se desea, aunque ello conlleve la utilización de un sistema de información no coincidente con el sistema presupuestario de las administraciones locales.

En aras a una homogeneización terminológica se ha seguido en parte las denominaciones del modelo MAPISCAL.

En cada una de las fases que vienen a continuación, excepto las amortizaciones

del inventario y los costes financieros que se han considerado más oportuno incorporarlos en último lugar, se cargan todos los conceptos de coste recogidos anteriormente: personal, compra de bienes y servicios y transferencias corrientes.

La metodología propuesta desarrolla más exhaustivamente la realidad de la entidad objeto de estudio que el Proyecto de Orden, haciendo especial hincapié en la estructura organizacional de la entidad aspecto éste que no es recogido por la normativa con la que nos comparamos, diferenciando así mismo los servicios finalistas y los servicios intermedios o de apoyo.

9.2.1.1 Fases de la acumulación del coste del servicio

1ª fase:

El consumo de recursos de los centros de coste de la estructura organizativa del ayuntamiento. Esta fase correspondería a lo que en la metodología tradicional de cálculo de costes sería la primera etapa (costes de los factores: capítulos I y II, Capítulo IV y amortizaciones, con las consideraciones anteriores) y la segunda etapa, o localización de costes, en donde se describirán los centros existentes de la institución y los costes asociados a cada uno de ellos.

Como se ve a continuación las estructuras organizativas de los ayuntamientos facilitan la imputación a cada centro de gasto, y en muchos casos a los servicios finalistas:

- A. Por una parte, se encuentran los centros de coste relacionados con servicios finalistas que forman el catálogo de servicios. Aquí se trabajan los costes directos a los servicios, fundamentalmente, y se obtiene el coste operativo del servicio. Es lo que corresponde al artículo 4 del Proyecto de Orden.

Los servicios finalistas, que es el objetivo principal del método, se suelen mostrar bien definidos en la estructura presupuestaria de gastos. Estos suelen ser los mayores consumidores de los recursos de los ayuntamientos y suelen estar directamente relacionados con la solicitud del servicio. Este es un aspecto fundamental pues siendo la mayor parte de los recursos consumidos directamente asignables a los servicios finalistas, simplifica y relativiza los problemas relacionados con la asignación de los costes indirectos, como

ocurriría con los servicios apoyo, que se comentan a continuación.

- B. Por otra parte, tendremos los centros de costes relacionados con servicios no finalistas (intermedios o de apoyo), necesarios para poder llevar a cabo las prestaciones finalistas; son soportes que dan cobertura al funcionamiento de todo el ayuntamiento. Aquí se encuentran fundamentalmente los costes indirectos a los servicios. Son los que recogen los artículos 5 y 6 del Proyecto de Orden.

En este caso los costes se originan en dos tipos de actividades:

1. Los costes de las actividades funcionales de carácter administrativo y de carácter auxiliar, de apoyo a la gestión de los diferentes servicios finalistas. Son costes necesarios para gestionar el servicio y poder realizarlo eficientemente, pero su imputación no es directa en el caso de que se proporcione en más de un servicio por parte de ese centro (coste semidirecto); si no fuera así serían costes directos.
2. Los costes de las actividades de dirección general, organización y de alcaldía del ayuntamiento. En algunas propuestas metodológicas a estos costes se les ha llamado de tecnoestructura, transversales o de apoyo a los finalistas.

Cabe indicar que en algunas metodologías se diferencian, además de los anteriores, los centros auxiliares: como mantenimiento, informática, etc. que ayudan a los servicios principales, estaríamos pues ante un tercer servicio intermediario. En nuestro caso, y en la búsqueda de la simplificación del sistema, se ha considerado más oportuno englobarlo entre las actividades funcionales.

Debemos tener en cuenta también que algunos centros, sin ser auxiliares, pueden prestar ayudas a otros centros/servicios debiéndose extraer la parte correspondiente del centro originario al centro receptor. Esta situación podría originarse en cualquiera de las fases comentadas.

- C. Por otra parte nos encontraríamos con los costes derivados de una gestión indirecta para servicios que se prestan a través de un contrato de gestión de servicios públicos. La mayor parte de estos costes (ya vistos en el artículo 6

del Proyecto de Orden de 6 de mayo de 2014) suelen ser directos al servicio, si sólo se presta un servicio y, por tanto, se asignarán de la misma forma que en el punto A.

En resumen, tal y como se ha adelantado los costes de los servicios finalistas, atendiendo a su fuente de información, pueden clasificarse en:

1. Costes presupuestarios correspondientes a los gastos presupuestarios liquidados de los capítulos I (personal), II (bienes y servicios), IV (transferencias corrientes) y III (gastos financieros), si se considera su incorporación.
2. Costes extra-presupuestarios, las amortizaciones. Tal y como se ha manifestado, la gestión del inventario es muy dispar entre los diferentes ayuntamientos siendo escasos los que tienen una adecuada gestión de ellos.

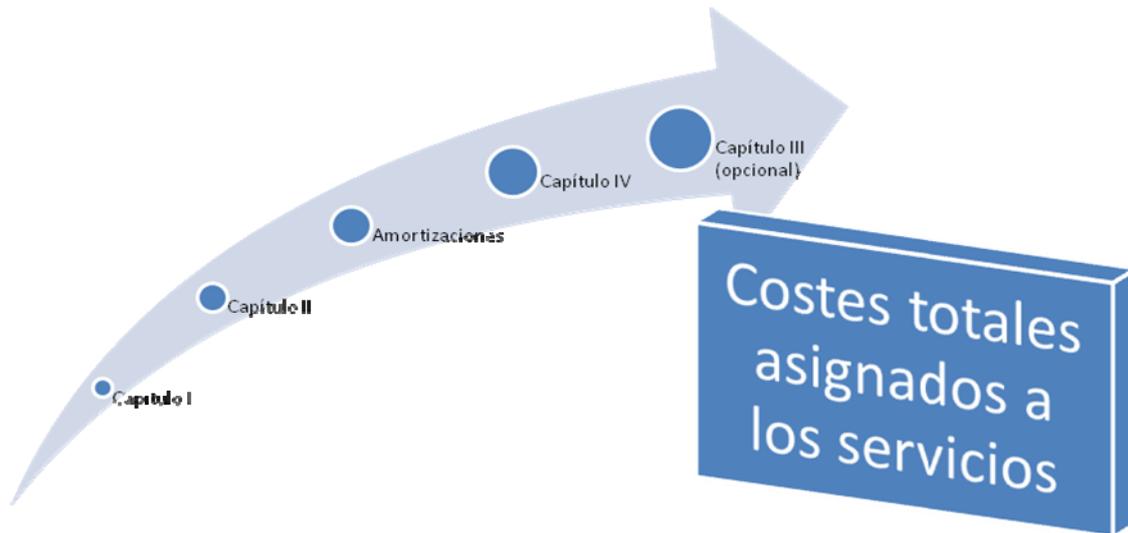
Para solventar este inconveniente se propone poder presentar los costes incluyendo las amortizaciones del inventario y dar la opción también de presentarlos sin amortizaciones. Aunque en este caso y de cara a la comparabilidad se deberían tener en cuenta los gastos de alquileres y/o de mantenimiento de inmovilizados, tal y como se expuso. Dada la casuística tan diferente que puede darse, se ha considerado más adecuado incorporar este concepto en la parte final del coste (estrato 4), aunque para un correcto cálculo del coste real completo funcional de cada servicio finalista debería incorporarse al coste calculado en el estrato 2 las amortizaciones vinculadas a ese servicio finalista.

A partir de la clasificación anterior, los elementos de costes se materializan en cinco principales conceptos: personal, compra de bienes y servicios, transferencias corrientes, amortizaciones y gastos financieros.

Se presenta gráficamente por orden de mayor a menor consideración conceptual los factores de coste anteriores.

Ilustración 31: Costes asignados a los servicios

Factores de coste



2ª fase:

Asignación de los costes de las actividades funcionales a los servicios finalistas. Se asignarán en primer lugar los costes directos y posteriormente los indirectos en proporción a los costes ya asignados, siempre y cuando no haya claves de reparto que relacionen mejor los recursos utilizados con los servicios prestados.

3ª fase:

Asignación de los costes de las actividades de dirección y organización del ayuntamiento a los servicios finalistas.

Debido al carácter indirecto hacia el servicio finalista de este coste es necesario, también aquí, establecer una clave de reparto que pueda definir de la mejor manera el coste que se debe asignar al centro de coste o servicio finalista. En el estudio realizado se han observado que se han utilizado claves de reparto relacionadas con:

- porcentajes de costes directos,
- porcentajes de gasto de Capítulo I,
- distribuciones lineales...

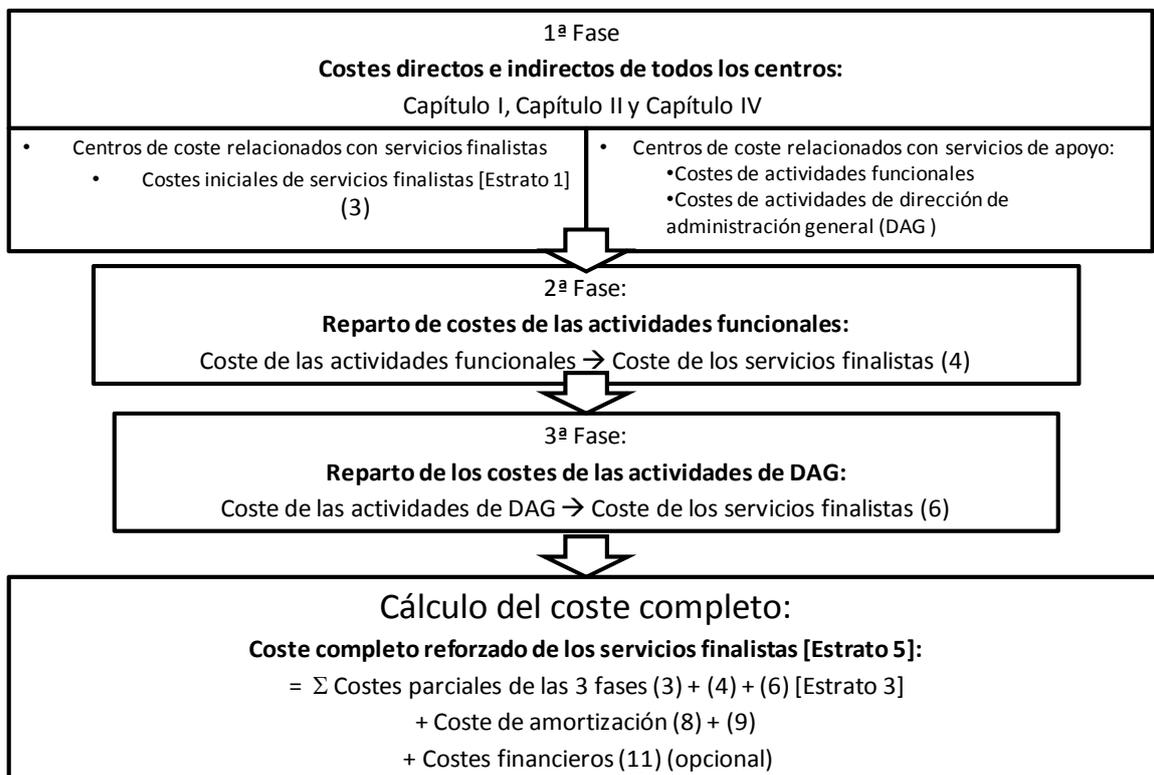
Como ya se ha expuesto, se considera que el criterio más adecuado de todos ellos, atendiendo a su practicidad y simplicidad, y en la búsqueda de no distorsionar la comparabilidad de los costes, es aplicar como en el caso de los costes indirectos de los elementos, la proporción de los costes ya asignados, mayoritariamente directos.

Aún así no se descarta la posibilidad de ajustar esos importes eligiendo otras claves de reparto en los casos en los que, por medio de información complementaria y debidamente justificada y razonada, puedan llegar a modificar estas asignaciones.

Se dejan para su inclusión en la parte final de los costes las partes correspondientes a las amortizaciones y al coste financiero, estimándose oportuno no incluir este último si no se considera anteriormente el anterior. La diferencia entre las amortizaciones y el coste financiero es que mientras las primeras sí deben incluirse siempre como coste, cuando se tengan datos para poder hacerlo, el coste financiero es opcional su incorporación por parte de los responsables institucionales, de ahí su presentación en último lugar.

Se presenta a continuación el esquema de reparto de costes propuesto siguiendo la numeración del cuadro posterior:

Ilustración 32: Esquema de reparto de costes



9.2.1.2 Clasificación y análisis de los niveles, capas o estratos

Una vez realizadas las tres fases de la acumulación del coste del servicio, nos encontraremos con cuatro niveles de asignación de recursos:

Coste del servicio, Estrato 1: Coste operativo del servicio, este nivel contiene los tres elementos de coste anteriormente citados, capítulos I, II y IV. Este coste es el más significativo de los costes totales que se van a imputar al servicio y dará pie al análisis, estudiando la importancia de cada capítulo, al modelo de gestión, es decir, en qué medida ha sido o no externalizado el servicio (gestión directa o indirecta). Aquí tendremos que tener en cuenta las posibles cesiones o consumos de recursos que se realizan de otros centros con servicios finalistas.

Coste del servicio, Estrato 2: Se asigna a cada servicio los costes de las actividades funcionales, es decir los costes de las actividades de administración y gestión del servicio finalista. Aquí se encuentran aquellos costes de dirección y gestión que afectan a un servicio concreto o que se puedan asignar a más de un servicio, e incluso aquellos que den apoyo a varios o todos los servicios (secciones auxiliares). Este nivel sirve para analizar el coste funcional completo del servicio.

Coste del servicio, Estrato 3: Se agrupan en este nivel los gastos indirectos de dirección general y de organización de la administración local en general, también denominados costes transversales o tecnoestructura. Con la agregación de este coste se obtiene el coste semicompleto del servicio finalista.

Coste del servicio, Estrato 4: Se ha introducido como penúltimo coste el de amortizaciones, con los condicionantes analizados previamente, diferenciándose entre amortizaciones vinculadas a los servicios y no vinculadas. De esa forma se obtendrá el coste del servicio finalista completo sin considerar la financiación.

Coste del servicio, Estrato 5: Como se puede observar se ha introducido un último coste como es el de financiación por si los gestores y responsables de las instituciones así lo consideran adecuado. Tanto su cálculo como su imputación a cada servicio merecerían un análisis particularizado. De la adición de estos costes se obtendría el coste completo reforzado.

Los estratos de coste del servicio que acumulan la asignación de los distintos

costes se presentan en el siguiente esquema:

Ilustración 33: Esquema de los estratos de coste del servicio

1.	Costes directos relacionados con la realización del servicio finalista
2.	+ Costes indirectos relacionados con la realización del servicio finalista
3.	= Coste operativo del servicio finalista (ESTRATO 1)
4.	+ Costes de actividades de administración y gestión del servicio finalista y otros costes de apoyo (auxiliares)
5.	= Coste funcional del servicio (ESTRATO 2)
6.	+ Coste D.A.G. (Dirección y Administración General de la entidad)
7.	= Coste semicompleto del servicio (ESTRATO 3)
8.	+ Costes de amortizaciones vinculadas al servicio
9.	+ Costes de amortizaciones no vinculadas al servicio
10.	= Coste completo del servicio sin considerar la financiación (Full costing) (ESTRATO 4)
11.	+ Coste financiación (directamente asignable)
12.	= Coste completo con financiación (coste completo “reforzado”) (ESTRATO 5)

La suma del Estrato 2 más las amortizaciones vinculadas al servicio finalista, bien a las actividades relacionadas con la realización del servicio finalista como a las actividades de administración y gestión del servicio finalista y otros costes de apoyo (auxiliares), nos dará el coste completo funcional del servicio.

Según la normativa de referencia (Proyecto de Orden de 6 de mayo de 2014 por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales) el cálculo del coste completo de los servicios se realizaría de la siguiente forma:

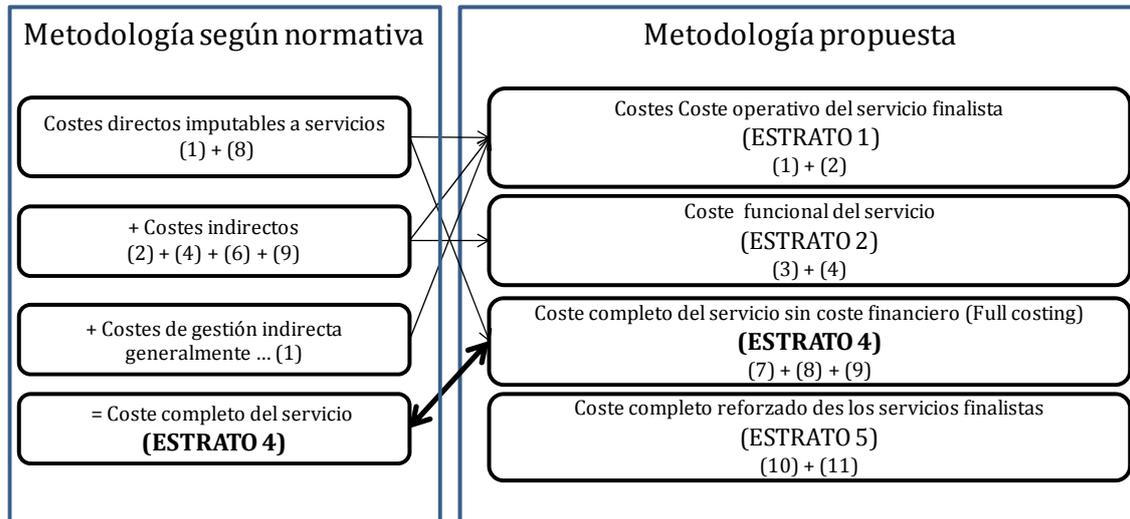
Ilustración 34: Esquema del coste completo del servicio

<ul style="list-style-type: none"> • Costes directos imputables a los servicios • + Costes indirectos • + Costes de gestión indirecta • = Coste completo del servicio
--

Comparando las dos referencias nos encontramos con el siguiente cuadro donde

se observa que la metodología presentada es compatible con el Proyecto de Orden. Esta compatibilidad permite no tener que realizar el proceso de cálculo de costes de los servicios continuamente y dar mayor coherencia a los costes de los servicios mostrados:

Ilustración 35: Comparativa entre el Proyecto de Orden y la 1ª Metodología propuesta



Síntesis

Desde un inicio se ha perseguido la aplicabilidad del modelo en todas las entidades locales sea cual fuere su tamaño. Asimismo, teniendo en cuenta la información obtenida de la muestra, por un lado, se tenía el conocimiento de la deficiencia de los inventarios actualizados, de la definición de las actividades y de la gestión por procesos, por otro lado, la buena gestión de los recursos económico-financieros no se relaciona con la toma de decisiones políticas o con la gestión política con lo que los estudios de costes son frecuentemente desestimados. Por todo ello, la metodología aquí propuesta no es la que se recomendaría, en una situación teórica o en base a unas condiciones optimas de recursos técnicos disponibles. Además, se ha pretendido no contradecir la última propuesta realizada por la Administración Central.

Las base teórica se sustenta en un sistema de coste completo de servicios que se irá construyendo escalonadamente sumando en cada paso un estrato y cuyos requisitos informativos son: 1) comprensibilidad y sencillez de cálculo; 2) economicidad e importancia relativa, 3) flexibilidad y 4) comparabilidad. Las fuentes de información

son tanto las presupuestarias, en la fase O, Obligaciones reconocidas, como las no presupuestarias o extrapresupuestarias, se considerarán las amortizaciones de los inventarios.

La metodología propuesta desarrolla la realidad de la entidad objeto de estudio haciendo especial hincapié en la estructura organizacional de la entidad diferenciando los servicios finalistas y los servicios intermedios o de apoyo. La acumulación del coste del servicio, consta de tres fases en las que se cargan todos los conceptos de coste de personal, compra de bienes y servicios y transferencias corrientes. Las amortizaciones del inventario y los costes financieros se incorporan en último lugar. Así, se obtienen los cinco estratos de asignación de recursos a los servicios:

- 1°. Coste operativo del servicio finalista
- 2°. Coste funcional del servicio
- 3°. Coste semicompleto del servicio
- 4°. Coste completo del servicio sin considerar la financiación (Full costing)
- 5°. Coste completo con financiación (coste completo “reforzado”)

PARTE V: SEGUNDO ESTUDIO EMPÍRICO: IMPLANTACIÓN, NUEVA PROPUESTA METODOLÓGICA Y CONTRASTE EMPÍRICO

Una vez presentada y aceptada la propuesta metodológica por parte de los responsables institucionales de la Diputación Foral de Gipuzkoa se ajustaron los hitos y el calendario para la su puesta en marcha.

Antes de comenzar con el proceso de implantación, se estimó necesario realizar un estudio empírico analítico tanto con los profesionales que deberían aplicar la metodología propuesta (es decir, los secretarios-interventores e interventores), como con los responsables informáticos de la aplicación SAREKO. De esta manera, se pretendían detectar y, en la medida de lo posible, subsanar, antes de la programación informática definitiva, las posibles deficiencias que ofreciera la nueva metodología, primando, a su vez, las bondades o aspectos positivos más notorios.

Asimismo, por solicitud de los responsables institucionales de la DFG, se contempló la posibilidad de incorporar en la metodología las entidades locales supramunicipales para poder abordar de una manera más completa la prestación de aquellos servicios que son de competencia municipal. En este caso, a la hora de incorporar una entidad supramunicipal a la implantación de la metodología en SAREKO, después de ver que las entidades supramunicipales de la muestra dedicadas al abastecimiento de agua no utilizaban SAREKO, se optó por desplegar la invitación de participar en la implantación a Debagoieneko Mankomunitatea.

Esta Mancomunidad cumplía con los requisitos mínimos de que:

- su actividad fuese la recogida y tratamiento de residuos, uno de los servicios básicos que prestan todos los ayuntamientos
- utilizara la aplicación SAREKO
- en la composición de la mancomunidad, estuviera al menos uno de los municipios participantes en la implantación, como lo es, en este caso

Oñati, para poder realizar las pruebas de las consolidaciones pertinentes.

Además, coincidió que el interventor de Debagoieneko Mankomunitatea era, a su vez, el coordinador general de SAREKO. Como coordinador, ha aportado una visión muy enriquecedora tanto de las bondades como de la problemática cotidiana relacionada con la gestión de los interventores en SAREKO.

La respuesta a la invitación fue excelente, le pareció una iniciativa necesaria y equilibrada. Se recabó la información del modelo de costes implantado y el contraste de los costes de los servicios que prestaba la mancomunidad para analizar las posibles incongruencias que pudieran existir a la hora de poder llevar a cabo la implantación de la propuesta metodológica en SAREKO. Una vez realizado el análisis, no se observaron incompatibilidades infranqueables.

Capítulo 10. **SEGUNDO ESTUDIO EMPÍRICO: MARCO DE ACTUACIÓN, ENTORNO DEL ESTUDIO Y CONSIDERACIONES DEL MODELO PROPUESTO**

Introducción

La realización del estudio empírico ha requerido la intervención y colaboración de distintos agentes. Entre ellos se encuentran cuatro grupos bien diferenciados.

Por una parte, los responsables de la Diputación Foral de Gipuzkoa, asumen la facultad de liderar la implantación del sistema de costes y gracias a ello se ha materializado la implantación del módulo en las entidades de ámbito municipal y se han dado los primeros pasos para que establecidos los cimientos se pueda construir y desarrollar tanto como se desee el sistema de costes presentado.

El segundo grupo lo conforman los responsables de la empresa pública Informatika Zerbitzuen Foru Elkarte - Sociedad Foral de Servicios Informáticos, S.A. (IZFE), conocedores de la potencialidad de la aplicación para los técnicos municipales, han sabido interpretar la metodología propuesta, plantear las dudas, las posibles incompatibilidades y equilibrar los esfuerzos para obtener los resultados pretendidos con el sistema de costes propuesto.

Un tercer grupo formado por los usuarios ya que se considera imprescindible contar con la opinión de los técnicos de entidades de ámbito municipal para los que se está creando la herramienta. Son ellos los que mejor conocen las deficiencias y virtudes asociadas a las competencias de sus puestos de trabajo. Este grupo de usuarios ha participado tanto en la fase inicial que requería de un perfil más teórico como en la implantación del módulo de gestión de costes en las cuentas de las entidades locales.

Por último, el grupo de investigación compuesto con un perfil más académico, con miembros de la UPV/EHU que fruto de sus anteriores experiencias fueron los que emprendieron la propuesta de implantación de un sistema de costes para los servicios sujetos a tasas y precios públicos en todas las entidades locales que utilizaran la

aplicación SAREKO.

Así, ha sido necesaria la intervención del personal técnico y responsables de la DFG (Sebastián Zurutuza, Xabier Gaztelumendi, Olatz Ugalde y Jone Ariztondo), de IZFE (Juncal Ortiz, Arantxa Lizarralde y Yolanda Rodríguez); los interventores de Oñati (Paskual Elustondo) y de Debagoieneko Mankomunitatea y Coordinador general de SAREKO (Ander Elortondo) así como el grupo de investigación UPV/EHU formado por Agustín Erkizia y Eduardo Malles (directores de esta tesis doctoral), Itziar Azkue, Errapel Ibarloza y yo mismo. La participación de los agentes responsables de las instituciones locales y provinciales ha sido imprescindible para la obtención de los datos para el posterior seguimiento, verificación y validación de los pasos que se han ido produciendo en la implantación del sistema de costes en SAREKO. También es de subrayar el asesoramiento ofrecido por el jefe del Servicio de Contabilidad de la Hacienda Foral de Gipuzkoa, Gorra Corral.

10.1 Estudio empírico analítico

Una vez realizada la presentación de la propuesta metodológica al grupo de trabajo encargado del seguimiento, verificación y validación de los pasos del proceso de implantación (Anexos III), se abre un primer debate en el que se pretenden consensuar una serie de cuestiones que, *a priori*, desde el punto de vista metodológico no adquieren una excesiva relevancia pero que pueden complicar o retrasar la implantación. Estas cuestiones se encontraban, básicamente, relacionadas, por un lado, con aspectos informáticos, clasificaciones y permisos, y, por otro lado, con el uso de tecnicismos a los que los municipios, de menor tamaño, no están tan acostumbrados por su perfil más general y por las innumerables tareas de distinto orden que desarrollan.

El proceso se inicia con la recogida en un documento de algunas pautas a seguir para conseguir que la aplicación SAREKO cumpla con el objetivo principal del proyecto. Fundamentalmente, se incidirá en la necesidad de sistematizar y facilitar el cálculo de los costes de los servicios públicos que ofrecen las entidades locales de Gipuzkoa. En este sentido, el sistema diseñado debe cumplir con las siguientes características:

- a) **Reversibilidad:** dado que se pretende dar la opción de calcular de forma automática el coste de cada servicio, es importante que el gestor pueda realizar las simulaciones que estime oportunas con objeto de incorporar los ajustes necesarios en el proceso de cálculo. En este sentido es imprescindible que la aplicación ofrezca la posibilidad de deshacer una parte o la totalidad de las simulaciones realizadas.
- b) **Gradación/Niveles:** en consonancia con la metodología desarrollada, en la aplicación se establecerán todos los procesos necesarios para un correcto cálculo del coste total de los servicios ofrecidos por la entidad. No obstante, con objeto de dar respuesta a las necesidades reales de los distintos tipos de entidades, sería deseable establecer diferentes niveles de desarrollo de la aplicación en función de su nivel de complicación.
- c) **Vinculación a servicios:** en la aplicación se presentará un catálogo de servicios vinculado, previsiblemente, al programa de gasto. Cada entidad, si así lo desea, debe tener la posibilidad de seleccionar los servicios sobre los que desea realizar un cálculo de costes.
- d) **Automatización:** aunque la posibilidad de ofrecer esta alternativa tiene el gran riesgo de que sea activado en exceso, es deseable que el proceso de cálculo de costes se realice de forma automática, sobre todo en aquellos casos donde se han realizado con antelación los ajustes necesarios que garanticen un cálculo razonable.
- e) **Integración:** es cierto que en el proceso de cálculo de los costes intervienen elementos de distinta naturaleza pero, en la medida de lo posible, sería deseable que todos los datos necesarios se incorporaran automática o manualmente en la propia aplicación, sin necesidad de "externalizar" dicho proceso por el riesgo que conlleva tal acción.
- f) **Ayuda:** siguiendo el protocolo de actuación utilizado para otras aplicaciones, la aplicación que realizará el cálculo de los costes tendrá su propio manual de usuario. No obstante, sería de gran valía analizar la posibilidad de incorporar en la propia aplicación algún sistema de ayuda que proporcione información suficiente en cada de los apartados del proceso de cálculo.
- g) **Obtención de Informes:** posibilidad de obtener informes de distinta naturaleza.

h) **Comparabilidad:** en el tiempo y en el espacio, tanto *ad intra* como *ad extra*.

En lo que a los conceptos de coste utilizados en la metodología es preciso destacar los siguientes, añadiendo en cada caso un ejemplo que facilite su comprensión:

1. Coste operativo directo

Se trata del coste que se vincula al servicio sin ningún problema de reparto y es necesario para su realización.

Ejemplos: Costes del personal que presta ese servicio; transferencias corrientes vinculadas a un servicio.

2. Coste operativo indirecto

Es el coste que se vincula con varios servicios, entre ellos el servicio objeto de estudio, pero además presenta problemas de reparto (teniendo que elegir unidades de obra y claves de reparto para ello) necesarios para realizar su imputación.

Ejemplos: Costes del personal que trabaja con varios servicios; transferencias corrientes a dos servicios conjuntamente; coste de energía si se presta a un departamento o centro con varios servicios y no existe un medidor de su consumo.

3. Coste de Dirección y Administración General del Servicio (DAGS)- directo

Es el coste que se vincula con el servicio pero que corresponde a actividades de gestión y administración de éste.

Ejemplos: coste de personal de los directivos y administrativos del servicio; costes de personal de los concejales adscritos a ese servicio.

4. Coste DAGS- indirecto

Referido al coste que se vincula con varios servicios pero que corresponde a actividades de gestión y administración de éstos. Se necesitan claves de reparto para su imputación correspondiente.

Ejemplos: coste de personal de los directivos y administrativos de varios servicios; costes de personal de los concejales adscritos a varios servicios.

5. Reparto coste servicio no finalista (auxiliar)/finalista pero como servicio de apoyo

Servicio no Finalista (auxiliar): se refiere al coste que corresponde a servicios cuya finalidad es prestar ayuda a otros servicios finalistas: por ejemplo: Informática, Mantenimiento, etc. Su coste deberá repartirse entre los servicios finalista en función de claves de reparto, fundamentalmente partes de trabajo.

Cada ayuntamiento deberá determinar qué servicios son auxiliares de otros e incorporarlos dentro de los programas o subprogramas.

Servicio finalista de apoyo: relativo a servicios finalistas pero que parte de su coste debe repartirse a otros servicios finalistas si prestan ayudas a éstos. Deberá medirse la ayuda que se presta a través de una unidad de obra que sirva de reparto posterior de los costes.

Ejemplos: Policía municipal que proporciona seguridad ante un acontecimiento cultural o deportivo o ayuda a servicios sociales; euskera que presta ayuda a otro servicio finalista para realizar traducciones de documentos.

6. Coste de Dirección y Administración General de la Entidad (DAGE)

Es el coste general de la entidad no adscrito a ningún servicio concreto. Es lo que se denomina la tecnoestructura.

Ejemplos: Alcaldía, técnicos asesores, amortización del edificio, mantenimiento del edificio...

7. Coste de amortización

Se refiere al coste que corresponde al uso de los distintos inmovilizados de la entidad. Para este cálculo se necesita una ficha de inventario de cada bien, con su precio de adquisición y su vida útil estimada.

A efectos de la comparabilidad, si alguna entidad no incorpora este concepto de coste se deberá eliminar también la parte de arrendamientos de inmovilizados que se tenga en esa entidad o con la que se quiera comparar.

Sería recomendable la utilización del precio razonable o de reposición en vez del precio de adquisición o coste histórico a la hora de calcular la amortización.

8. Costes financieros

Se trata de todo coste financiero generado por la solicitud de fondos específicos necesarios para la realización de un servicio y que deberá cargarse directamente a ese servicio. Por ejemplo: la petición de un préstamo para la compra de un edificio en donde se va a ofertar un servicio específico, genera un coste financiero que se cargará a ese servicio.

El resto de costes financieros (e incluso los de costes-oportunidad si se cree necesario) serán costes indirectos que deberán repartirse normalmente en función

del resto de costes ya asignados a cada servicio u otra clase de reparto que se considere más adecuada.

A continuación se presenta la tabla que recoge el resumen de los conceptos de coste aludidos, las definiciones de cada una de ellos y una serie de ejemplos prácticos para una mejor comprensión del significado de cada concepto: para terminar se detallan los costes que se incluyen en cada uno de los estratos de coste.

Tabla 21: Tipología de costes y estratos de la metodología propuesta

TIPOLOGIA DE COSTES Y ESTRATOS DE LA METODOLOGÍA PROPUESTA			
Tipos	Concepto	Definición	Ejemplo
1	Coste operativo directo (finalista y no finalista)	Necesarios para la prestación del servicio y no existe dificultad en imputar la cuantía de la partida a uno o varios servicios	Personal directamente relacionado con uno o varios servicios
2	Coste operativo indirecto (finalista y no finalista)	Necesarios para la prestación del servicio y, dado que existen dificultades en el proceso de imputación, se ha de optar por utilizar alguna clave de reparto para su distribución entre varios servicios	Costes del personal que trabaja con varios servicios; Transferencias corrientes a dos servicios conjuntamente; coste de energía si se presta a un departamento o centro con varios servicios y existe un medidor de su consumo.
3	Coste D.A.G. del servicio directo (finalista y no finalista)	Costes de dirección, administración y gestión vinculados a un servicio o varios sin dificultades para su imputación	Coste de personal de los directivos y administrativos del servicio; costes de personal de los concejales adscritos a ese servicio
4	Coste D.A.G. del servicio indirecto (finalista y no finalista)	Costes de dirección, administración y gestión vinculados a un servicio o varios con dificultades para su imputación. Se necesitan claves de reparto.	Coste de personal de los directivos y administrativos del servicio; costes de personal de los concejales adscritos a ese servicio
5	Coste de servicios de apoyo no finalistas directo	Servicio no Finalista (auxiliar): Costes que corresponden a servicios cuya finalidad es prestar ayuda a otros servicios finalistas: por ejemplo: Informática, Mantenimiento, etc. No existen dificultades para imputar la cuantía de la partida entre varios servicios finalistas.	Cada ayuntamiento deberá determinar qué servicios son auxiliares de otros e incorporar los dentro de los programas o subprogramas.
6	Coste de servicios de apoyo no finalistas indirecto	Servicio no Finalista (auxiliar): Costes que corresponden a servicios cuya finalidad es prestar ayuda a otros servicios finalistas: por ejemplo: Informática, Mantenimiento, etc. Su coste deberá repartirse entre los servicios finalista en función de claves de reparto, fundamentalmente partes de trabajo.	Cada ayuntamiento deberá determinar qué servicios son auxiliares de otros e incorporar los dentro de los programas o subprogramas.
7	Coste de servicios de apoyo finalista directo	Son servicios finalistas pero que parte de su coste debe repartirse a otros servicios finalistas si prestan ayudas a éstos. Deberá medirse la ayuda que se presta a través de una unidad de obra que sirva de reparto posterior de los costes: por ejemplo horas de personal utilizadas por el otro servicio. No existen dificultades para imputar la cuantía de la partida entre varios servicios finalistas	Policía municipal que proporciona seguridad ante un acontecimiento cultural o deportivo o ayuda a servicios sociales; euskera que presta ayuda a otro servicio finalista para realizar traducciones de documentos.
8	Coste de servicios de apoyo finalista indirecto	Son servicios finalistas pero que parte de su coste debe repartirse a otros servicios finalistas si prestan ayudas a éstos. Deberá medirse la ayuda que se presta a través de una unidad de obra que sirva de reparto posterior de los costes: por ejemplo horas de personal utilizadas por el otro servicio. Su coste deberá repartirse entre los servicios finalista en función de claves de reparto, fundamentalmente partes de trabajo.	Policía municipal que proporciona seguridad ante un acontecimiento cultural o deportivo o ayuda a servicios sociales; euskera que presta ayuda a otro servicio finalista para realizar traducciones de documentos.
9	Coste D.A.G. de la entidad directo	Costes de dirección, administración y gestión de la entidad sin dificultad para imputar los mismos a los servicios que presta	Coste de asesores y alta dirección de la entidad
10	Coste D.A.G. de la entidad indirecto	Costes de dirección, administración y gestión de la entidad con dificultad para imputar los mismos a los servicios que presta. Se deberán utilizar claves de reparto.	Coste de asesores y alta dirección de la entidad
11	Amortización directa servicio finalista	Las que corresponden al uso de los distintos inmovilizados de la entidad. No existe dificultad en imputar su cuantía a uno o varios servicios. Para este cálculo se necesita una ficha de inventario de cada bien, con su precio de adquisición y su vida útil estimada. A efectos de la comparabilidad, si alguna entidad no incorpora este concepto de coste se deberá eliminar también la parte de arrendamientos de inmovilizados que se tenga en esa entidad o con la que se quiera comparar. Sería recomendable la utilización del precio de reposición en vez del precio de adquisición o coste histórico.	Coste de amortización de los edificios o locales donde se prestan servicios finalistas
12	Amortización indirecta servicio finalista	A diferencia del caso anterior existen dificultades para imputar directamente a los servicios finalistas y se deben utilizar claves de reparto	Coste de amortización de los edificios o locales donde se prestan servicios finalistas
13	Amortización directa servicio no finalista	Coste de amortización de los servicios no finalistas. No existe dificultad en imputar su cuantía entre los servicios finalistas que presta la entidad.	Coste de amortización de los edificios o locales donde se prestan servicios finalistas
14	Amortización indirecta servicio no finalista	Coste de amortización de los servicios no finalistas. Para su distribución se deben imputar claves de reparto.	Coste de amortización de los equipos de trabajo que utiliza la brigada de obra o coste de amortización de los equipos informáticos del servicio de informática que presta sus servicios al conjunto de la organización
15	Amortización servicios de apoyo y tecnestructura	Costes de amortización de los servicios de apoyo para cuya distribución se precisan claves de reparto	Costes de amortización del edificio central donde se presta soporte administrativo a todos los servicios (finalistas y no finalistas) que presta la entidad
16	Coste de financiación directo	Coste financieros de los pasivos utilizados para la financiación de inmovilizados vinculados directamente con la prestación de determinados servicios y para cuya imputación no existen dificultades	Coste financiero del pasivo utilizado para la financiación del edificio donde se prestan exclusivamente servicios sociales
17	Coste de financiación indirecto	Coste financieros de los pasivos utilizados para la financiación de inmovilizados vinculados directamente con la prestación de determinados servicios. Dado que existen dificultades para su imputación se utilizarán claves de reparto	Coste financiero del pasivo utilizado para la financiación del edificio central donde se da soporte administrativo a todos los servicios (finalistas y no finalistas) que presta la entidad
A	ESTRATO 1: COSTE FUNCIONAL PRIMARIO DEL SERVICIO (1+2+3+4)		
B	ESTRATO 2: COSTE FUNCIONAL DEL SERVICIO (A+5+6+7+8)		
C	ESTRATO 3: COSTE COMPLETO SIMPLE (B+9+10)		
D	ESTRATO 4: COSTE COMPLETO CON AMORTIZACIÓN o COSTE REAL o COSTE EFECTIVO (C+11+12+13+14+15)		
E	ESTRATO 5: COSTE COMPLETO CON AMORTIZACIÓN E INTERESES (D+16+17)		

Además de estas características y definiciones de conceptos, para una mayor y

mejor aceptación de la propuesta, se consensuaron los siguientes aspectos:

1. Cada grupo de programa o programa es un servicio, finalista o no finalista.
2. Se plantearán unos programas y subprogramas estándares, como informática o brigadas
3. Se pueden crear nuevos programas o subprogramas siendo necesaria una buena coordinación al crearlas
4. Se debe dejar una opción restringida de usar grupos de programas no especificados en la norma para aquellos servicios que sean prestados por delegación de una competencia de nivel superior
5. Se entiende que el inventario sigue siendo un problema generalizado en los ayuntamientos
6. Servicios a consolidar. En un principio no se iban a consolidar o se iban a consolidar fuera de la aplicación pero se va a dar la opción de realizarla dentro de la aplicación
7. Se clasifican 4 tipos de servicios:
 - a. Finalistas
 - b. A consolidar
 - c. No finalistas
 - d. DAG (S y E)
8. Teniendo en cuenta las características de la mayoría de los servicios públicos, se considera más adecuado diferenciar el coste funcional primario, sin tener en cuenta los costes de servicios de apoyo, que el coste operativo.
9. Como resultado se obtienen los cinco estratos de coste y excepcionalmente el Estrato 2 Plus (en rojo). Debido a los casos de inexistencia de inventarios económicamente actualizados las amortizaciones no se consideran hasta el estrato 4. No obstante es sumamente importante calcular el “Coste completo funcional del servicio” cuando haya unos inventarios valorados adecuadamente y, además, conseguir unos inventarios actualizados no debe dejar de ser un objetivo.
10. A cada uno de los estratos y listado del servicio finalista se les podrán asignar los ingresos, directa o indirectamente relacionados, para obtener los márgenes correspondientes. También se les puede asignar los indicadores unitarios que el

Proyecto de Orden de cálculo de coste efectivo ha publicado. Algunas “unidades físicas de referencia” expuestas pueden servir tal cual o añadiendo algún indicador que mida mejor los objetivos propuestos por los municipios de Gipuzkoa

Ilustración 36: Esquema adaptado de los estratos de coste del servicio

+ Costes operativos (directos e indirectos)
+ Coste DAG del servicio (directos e indirectos)
= ESTRATO 1 Coste funcional primario del servicio
+ Coste de servicios de apoyo no finalistas (directos e indirectos)
+ Coste de servicios de apoyo finalistas
= ESTRATO 2. Coste funcional del servicio
+ Amortizaciones (directas e indirectas) +amortizaciones de servicios no finalistas + amortizaciones servicios finalistas
ESTRATO 2 PLUS. Coste completo funcional del servicio (ASIMILABLE A COSTE EFECTIVO)
+ Coste DAG (Dirección y Administración General de la entidad)
= ESTRATO 3= ESTRATO 2 + D.A.G.= Coste semicompleto del servicio sin considerar amortizaciones y financiación
+ Amortizaciones (directas e indirectas) +amortizaciones de servicios no finalistas + amortizaciones de servicios finalistas
= ESTRATO 4. Coste completo del servicio sin considerar la financiación (Full costing)
+ Coste financiación
= ESTRATO 5. Coste completo con financiación (coste completo “reforzado”: Full costing reforzado)

Aunque se cataloga como una metodología viable, la impresión general es la de que es un modelo demasiado sofisticado, demasiado técnico o complejo, que necesita llevar a cabo una serie de tareas de definición de procesos (de actividades, de estructuras, de centros de coste) y tareas de medición que en la mayoría de los municipios no se realiza, al menos de forma sistemática, y que en muchos casos no se llegará a ejecutar o a cumplir con las condiciones mínimas. Se determinó que como no se simplificara sería difícil una implantación generalizada y sostenible en el tiempo.

Se decide dejar reposar y que aquella parte menos contaminada por los sistemas de costes, como eran los miembros de IZFE, realizaran un estudio sobre la viabilidad informática y comprensión metodológica de la propuesta realizada y sugiriesen puntos

de debate para ir afrontando cada uno de los puntos en los que hubiese discrepancias.

10.2 Desarrollo de la propuesta

Tras una serie de reuniones sectoriales y distintos contactos, a lo largo de los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2014, se fueron detallando una serie de cuestiones de mejora para la aplicación que se resumen de la siguiente forma:

1. Una carta de servicios armonizada por el método del espejo. Teniendo en cuenta que se partía de la clasificación funcional de los gastos de los presupuestos, se pretendía crear una imagen virtual, un reflejo invertido con el mismo tamaño y forma que el real y poder armonizar unos mínimos de una carta de servicios.
2. Se cambia la amortización en la metodología pasando del penúltimo estrato al primero que es donde todas las metodologías analizadas la colocan. Para no perjudicar a aquellas entidades que lo tienen en cuenta, se presentará el importe de las amortizaciones y el porcentaje del coste que supone. Asimismo, se deberá habilitar un listado que recalculé todos los costes (la amortización influye en las atribuciones de los costes indirectos) sin tener en cuenta las amortizaciones.
3. Las consolidaciones: se podrán consolidar en los diferentes estratos siempre y cuando utilicen la misma metodología y el mismo sistema informático SAREKO. Que se consolide en diferentes estratos no significa que estos servicios externalizados en mayor o menor medida se conviertan en portadores de costes indirectos como por ejemplo el DAGE. En caso de que no utilice la misma metodología ni la plataforma SAREKO, la consolidación se dará únicamente en la última etapa.

Se vuelve a puntualizar que la consolidación es la suma de los costes brutos del servicio restando las transferencias realizadas entre las dos entidades. Así, se incide en que en los casos en los que no se tenga conocimiento del coste bruto sino que únicamente se disponga del neto (costes-ingresos), este coste será “lo que le ha costado al ayuntamiento el servicio”, no el coste del servicio.

En este punto de la investigación, y analizadas las cuestiones de mejora del

modelo, lo que cada vez observábamos con mayor claridad era la dificultad de comprensión y la fragilidad del modelo. Así, cada vez que surgía alguna cuestión la estructura del modelo llegaba a tambalearse, por lo que resultaba necesario volver a justificar cada una de las fases del proceso de acumulación del coste y cada uno de los estratos. Con el afán de querer ajustar la parte teórica de la metodología a la actividad práctica real, se fue cediendo y perdiendo el equilibrio necesario que fundamentara y justificara la base teórica. En concreto, el tema de las amortizaciones del inventario fue una de las claves del punto de inflexión. La amortización puede suponer más de un 30% del coste de muchos servicios, por lo que este concepto no podía quedar relegado a la última posición de la acumulación del coste cuando, además, puede ser un factor determinante del reparto de los costes indirectos.

Síntesis

Después de haber aceptado la propuesta metodológica, se realiza una presentación al grupo de trabajo encargado del seguimiento, verificación y validación de los pasos del proceso de implantación para consensuar una serie de cuestiones.

La propuesta se cataloga como una metodología viable, pero la impresión general es la de que es un modelo demasiado sofisticado, demasiado técnico o complejo, que necesita llevar a cabo una serie de tareas de definición de procesos (de actividades, de estructuras, de centros de coste) y tareas de medición que en la mayoría de los municipios no se realiza. Se determinó que como no se simplificara sería difícil una implantación generalizada y sostenible en el tiempo.

Tras una serie de reuniones sectoriales y distintos contactos, se fueron detallando una serie de cuestiones de mejora para la aplicación pero a medida que analizábamos estas cuestiones, observábamos con mayor claridad la dificultad de comprensión y la fragilidad del modelo. En concreto, el tema de las amortizaciones del inventario fue una de las claves del punto de inflexión.

Introducción

En el período de elaboración de esta tesis doctoral, se diseñó y aprobó el decreto foral que iba a sustituir la clasificación funcional de los gastos de las entidades locales por la clasificación por programas. Esta reforma coincidía, en gran medida, con la clasificación por programas presentada por la Orden EHA/3565/2008, modificada por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo. En paralelo se aprobó 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.

Todo ello derivó en la necesidad de dar un golpe de timón y replantear el modelo teniendo en cuenta todas las aportaciones realizadas en el anterior modelo y aprovechar la obligatoriedad de la nueva normativa, intentando no perder el equilibrio necesario que permitiera sustentar el modelo en el tiempo. Así, se diseñó un nuevo modelo, con información presupuestaria de ejercicios cerrados, con el objetivo de obtener los costes de los servicios municipales y poder presentar tanto el diseño del modelo como los resultados obtenidos.

11.1 Diseño de la segunda propuesta metodológica armonizada a la reciente normativa

Este segundo modelo, que respondía a la obligatoriedad impuesta por la nueva normativa, buscaba un mayor pragmatismo y aprovechamiento de las TIC. Pero, además de ello, se ha pretendido sustentarla en una sólida base teórica que fuera capaz de soportar los posibles embates. Así, se retomó el tema de las amortizaciones, incluyéndolas en el primer estrato de coste y obteniendo un primer estrato de coste afianzado con la suma de los capítulos I y II, y las amortizaciones. Es preciso tener en cuenta que con una correcta asignación de estos tres conceptos de coste, se puede obtener más de un 90% del coste del servicio de gestión directa por la entidad local, no en todos los servicios pero sí en un elevado número de ellos.

Tal y como se ha adelantado, con el objetivo de aprovechar la obligatoriedad de la LRSAL, el modelo pretende, por una parte, cumplir con el mínimo exigido en los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales y, por otra parte, dar la opción de trabajar, mejorar y optimizar los cálculos de los costes de los servicios.

Así, desde un principio, se ha pretendido incidir en la importancia de una adecuada asignación inicial a cada uno de los programas, pretensión que ha encontrado más limitaciones de las que en un principio se habían considerado.

En lo referido al *Capítulo I Gastos de personal*, la aplicación utilizada por la mayoría de los ayuntamientos de Gipuzkoa, 54 ayuntamientos de un total de 93 entidades locales y organismos autónomos de diversa índole, es una aplicación adaptada de Meta4, aunque recoge la posibilidad de asignar el coste de personal a distintos programas, actualmente y teniendo en cuenta el cambio de la clasificación por programas, no se encuentra suficientemente desarrollada la posibilidad de asignar el coste de un trabajador a distintos grupos de programa en aquellos municipios de menor población. Lo que en ayuntamientos de los municipios de mayor población puede no ser un factor determinante, debido a que la especialización del personal laboral es mayor, en los municipios de menor población donde los recursos del ayuntamiento son más escasos y la principal característica del personal es su polivalencia, es un obstáculo que posteriormente se tendrá que corregir. Esto implica, como se ha adelantado en municipios de menor población, realizar forzosamente unos ajustes iniciales con lo que se reduce la automatización y se incrementan los pasos que se deben realizar en el proceso del cálculo del coste.

En lo concerniente al *Capítulo II Gastos corrientes en bienes y servicios*, no se han detectado excesivos problemas de asignación. De todos modos, en los ajustes iniciales se recoge la posibilidad de modificar cualquier gasto corriente, bien por temas de periodificación o reclasificación, para activar un coste de mayor calidad y mejor ajustado a la realidad.

En el caso de las *Amortizaciones*, que sin duda constituye el gran caballo de batalla de la implantación de este modelo, desde un punto de vista teórico el problema reside en la valoración de los inmovilizados, ya que son aceptados distintos criterios de

valoración como el valor contable, el de reposición, el razonable, etcétera. Pero, desde un punto de vista práctico, los mayores obstáculos han sido el inventario actualizado, mecanizado y la medición de su uso. Además, en el caso que nos ocupa, el cambio de la clasificación funcional de gastos por la clasificación por programas de gastos, vigente desde el 01 de enero de 2015, dificulta la asignación automática de los costes a los programas y la comparabilidad con ejercicios anteriores.

En este escenario, el modelo propuesto aglutina los conceptos aprobados por 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, y añade una serie de elementos que posibilitan mejorar la asignación de costes, el análisis del coste operativo de cada servicio, las periodificaciones de distintas mensualidades mediante la utilización de datos extrapresupuestarios (básicamente del Capítulo I aunque también se pueden realizar mediciones del Capítulo II)⁹¹, las amortizaciones y transferencias, y el análisis de las diferencias surgidas entre el coste presupuestado para cada servicio en la aprobación de los presupuestos y el coste de los servicios ejecutados al final del periodo del que se trate.

En concreto, los elementos incorporados son una serie de estrategias cuyo objetivo es el de facilitar, enseñar, formar y educar en la labor de la construcción del coste del servicio y su análisis. Resaltamos los siguientes aspectos:

- Tendrán la consideración de servicios no finalistas aquellos servicios intermedios que actúen como centros o actividades de coste que suplen los centros auxiliares y anexos y las actividades auxiliares y anexas, además de los costes generales del servicio DAGS y los costes generales de la entidad DAGE.
- También se distingue la singularidad de los servicios a consolidar,

⁹¹ Entiéndase el concepto de dato extrapresupuestario de los capítulos I y II, aquellos datos aprobados en el presupuesto pero que, por razones como el devengo, han sido tratados y ajustados fuera de los presupuestos y no coinciden con ellos aunque lo hagan a lo largo del tiempo. Se trata de ajustes pertinentes realizados con criterio, con información adicional y registro en la memoria.

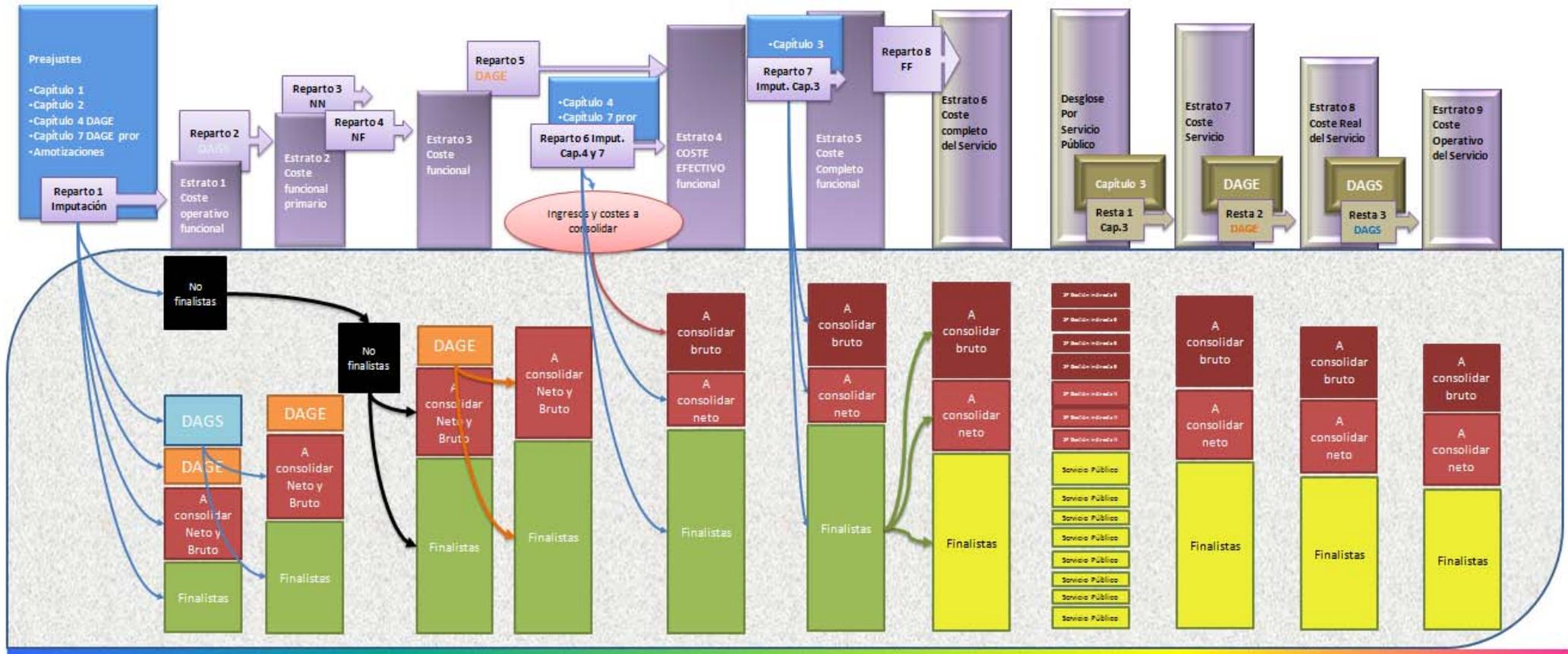
diferenciando los servicios de gestión externa que, además de las transferencias, se financian con otros ingresos.

- Las transferencias corrientes y las de capital, tanto de los servicios de gestión externa como de las subvenciones y ayudas, se incorporarán a partir del Reparto 6 salvo en aquellos casos en los que estén relacionados con los DAGE, que se incorporan en el Reparto 1 para no asumir los costes indirectos.
- Con todo ello, se obtienen los costes completos funcionales, basados en la clasificación por programas de la Orden EHA/3565/2008, que cumplen con el requisito de uniformidad de los servicios para su comparabilidad.
- Pero además, se incorpora un último reparto entre servicios finalistas que proporciona el coste completo del servicio propio, característico de cada entidad, un reflejo invertido y desglosado del coste completo funcional.
- Una vez obtenidos los costes completos de los servicios, comienza una segunda fase de desagregación, donde se podrán restar el Capítulo III y los gastos generales DAGE y DAGS hasta llegar al coste operativo del servicio. Esto permite realizar un análisis exhaustivo de cada uno de los elementos de coste que se acumulan en cada servicio.
- Llegados a este punto, sería recomendable realizar la traza del coste del servicio y situar cada elemento de coste en las actividades que se realizan para llevar a cabo el servicio y optimizar la gestión de los procesos.

Como se puede apreciar, el modelo trata no solo de cumplir con las obligaciones normativas sino, partiendo de una situación inicial desfavorable, iniciar una sutil andadura en los sistemas de costes y facilitar la inmersión de aquellas entidades locales más reacias a estos sistemas, de una manera más sencilla y pedagógica posible. El objetivo es llamar la atención de aquellos servicios que destaquen por cuestiones relacionadas con: a) unos costes de personal muy bajos o muy altos; b) unos importes de

las amortizaciones no coherentes; c) un coste operativo menor al 50% del coste completo; d) una asunción excesiva de costes indirectos o con claves de reparto que no sean adecuadas. Y que, tras el oportuno análisis, realicen las correspondientes modificaciones.

Ilustración 37: Esquema de la metodología para la implantación en SAREKO de un sistema de cálculo de costes de los servicios públicos prestados por las entidades locales de ámbito municipal.



11.2 Desarrollo metodológico de implantación

Como se ha adelantado, esta metodología tiene una base inicial en la Orden HAP/2075/2014, con la que se pretende implicar a todos los ayuntamientos de Gipuzkoa. El *input* inicial de la información contable es de carácter presupuestario y automático, de manera que se obtenga un primer resultado de los costes de los servicios sin realizar ninguna operación.

Una de las consecuencias fundamentales de esta propuesta es pasar del sistema monista automático a un sistema dualista que, aunque esté mecanizado, se sustente en criterios de reparto, unidades de obra, mediciones y criterios de valoración especificados para cada tipo de coste.

En este sentido, desde un primer momento se ha sugerido sustituir la información relativa a los capítulos VI y VII e incorporar los costes de las amortizaciones de los inventarios. Asimismo, para poder periodificar en distintas mensualidades los costes de personal, se deberá sustituir el origen presupuestario de los gastos de personal y obtener la información del coste de personal devengado.

Para ello, se ha diseñado un modelo en el que el sistema automático abre en todo momento la opción de modificar todos los criterios de reparto, importes asignados y criterios de valoración, siempre y cuando estén justificados y documentados en la memoria.

11.2.1 Fase de agregación

El proceso comienza con la entrada de los datos presupuestarios al sistema que, de manera automática, realiza la acumulación de los costes de los servicios. Los repartos de los DAGS y DAGE, y las asignaciones del Capítulo IV y del Capítulo III se realizan automáticamente. Así, se obtiene el primer informe que ofrece los primeros cinco estratos de coste del servicio.

Estos primeros costes serán los costes anuales basados en los presupuestos aprobados y ofrecerán la medida del coste anual previsto del servicio. Posteriormente, con los datos reales, se podrán obtener, analizar y razonar las diferencias negativas y

positivas que hayan surgido.

A continuación, se expondrán detalladamente todos y cada uno de los aspectos a tener en cuenta en este proceso, tomando como base el esquema de la metodología.

❖ **Reparto 1: Imputación inicial** (entrada de datos al sistema de costes)

❖ **Estrato 1: Coste operativo funcional**

a) Definición de la Carta de Servicios. Estará fundamentada en la clasificación por programas de gasto oficial aprobada mediante DF 44/2014, de 16 de diciembre. Esta clasificación es cerrada hasta los grupos de programa, en todo caso, en circunstancias excepcionales se podrán crear este tipo de cuentas⁹². Los padres de las cuentas definidas en el DF 44/2014, grupos de programas (3 dígitos) y programas (4 dígitos), podrán crear nuevos hijos (de 4 o 5 dígitos) de su misma condición. Es conveniente que se haga un seguimiento de estos programas y subprogramas para llegar, al menos, a un consenso de programas. La clasificación funcional vigente en la CAPV, hasta el 31 de diciembre de 2014, ha sido un claro ejemplo de que la fórmula abierta de creación de cuentas funcionales es inviable para la armonización y la comparabilidad de las cuentas.

b) Activación y definición de cada uno de los programas. En la Carta de Servicios se diferencian 6 tipos de programas:

1. Los DAGS, gastos generales de administración y de gestión de servicio son la 130, 150, 170, 230, 320, 330, 340, 410, 420, 430, 440 y 450 de la clasificación por programas.
2. DAGE, gastos generales de la entidad: Área de gasto 9.
3. Servicio a Consolidar Neto, servicios finalistas ofrecidos en gestión directa o indirecta y que únicamente atiende a los capítulos IV y VII de la clasificación económica.
4. Servicio a Consolidar Bruto, servicios finalistas ofrecidos en gestión directa o indirecta, donde se tendrán en cuenta todos los costes y todos

⁹² Puede darse el caso de que, por ejemplo, algún municipio lleve a cabo algún servicio delegado que no sea una competencia propia de la entidad.

los ingresos del servicio de la entidad que gestiona el servicio.

5. No Finalista, centros de costes y actividades relacionadas con servicios intermedios, auxiliares y de apoyo, resultan necesarios para poder llevar a cabo las prestaciones finalistas.
6. Finalista, servicios cuyas prestaciones constituyen el objetivo final de la entidad local.

Teniendo en cuenta que el primer informe de los cinco estratos de coste es automático, es necesario incidir en la importancia del registro contable en la contabilidad presupuestaria, en concreto, en la clasificación por programas, y posibilitar gestores adecuados en los tres conceptos económicos de personal, de gasto corriente y de inversiones (a sustituir por amortizaciones provenientes de inventarios municipales), que ejecuten el registro contable con la división correspondiente a los distintos programas.

c) Los datos de los capítulos I y II se obtienen directamente del presupuesto y se imputan de forma automática al programa que lleva cada aplicación de gasto, bien sea Finalista, No Finalista, DAGS, DAGT y a Consolidar Neto y Bruto. En los casos de los servicios a Consolidar Netos o Brutos, se imputará el coste de las tareas complementarias realizadas por el ayuntamiento, ya que estos servicios son gestionados por entidades externas y el coste para el ayuntamiento está recogido en los capítulos IV y VII.

Posteriormente se podrán realizar, de forma manual y abierta, todos los ajustes extrapresupuestarios que se consideren necesarios. Estos cambios serán ajustes pertinentes realizados con criterio, con información adicional y registro en la memoria. Así, se posibilita la opción de incorporar el coste del Capítulo I devengado y obtener costes de distintos periodos mensuales. De lo contrario, el criterio de caja del Capítulo I, no sería de utilidad para fraccionar los costes mensuales. Únicamente obtendríamos el coste anual, lo que debilita la capacidad para el seguimiento, el análisis y la toma de decisiones.

d) Como ya se viene relatando, el inventario actualizado y las asignaciones e importes de las amortizaciones han sido el gran caballo de batalla del sistema de costes en las entidades locales, hasta el punto de que en el anterior modelo, en el

primero, quedo postergado en el último estrato de coste. En este caso, con los recursos disponibles y con el ánimo de reconocer la importancia y la necesidad de gestionar un inventario, aún a sabiendas de que no es lo más ortodoxo, nos hemos enfrentado a esta cuestión de la siguiente manera.

Siguiendo con la estrategia de obtener los cinco estratos de coste del servicio, de forma automática, por medio de la entrada de datos presupuestarios, se recoge la información del Capítulo VI de los últimos 10 años registrados en SAREKO, se adapta la clasificación funcional a la clasificación por programas, se realiza una reclasificación mediante una tabla de equivalencias estándar y se procede a la aplicación de la amortización mediante una media aritmética. Al mismo tiempo, para poder ir realizando los ajustes pertinentes, se presenta un listado con el detalle de cada una de las aplicaciones presupuestarias de los diez años en cuestión. En todo caso, en esta asignación automática, se pueden y se deben realizar ajustes, de altas, de bajas, de anualidades etcétera. Para ello y a modo de recordatorio, se muestra un aviso para utilizar la opción de ajustar los datos por medio de un inventario y se muestra también la diferencia entre el importe calculado con este sistema y el importe de las amortizaciones extrapresupuestarias.

La razón de los diez años se fundamenta en dos aspectos: por un lado, debido a la amplitud de este concepto se quieren obtener los datos de las inversiones realizadas en un periodo suficientemente amplio e incluso los realizados antes de la crisis; y por otro lado, no se ha ampliado este periodo de diez años debido a que este sistema se debe enmarcar como un recurso de justificación temporal o de referencia, pero en ningún caso debe perseguir ser un sustituto de un inventario que requiere de un seguimiento individualizado. Es de señalar que antes de optar por este recurso temporal se analizaron otros periodos y otros recursos comparativos como por ejemplo el del handicap que consistía en penalizar o sumar costes de amortización a aquellos que presentaran los niveles más bajos de estos costes. Pero al final siguiendo la senda formativa en vez de la del castigo se optó por ésta, que de forma casi visual orienta sobre los hechos acaecidos.

- e) Los datos del Capítulo IV⁹³ y el Capítulo VII⁹⁴ relacionados con el área

⁹³ En el Capítulo IV, se han detectado costes como las transferencias a EUDEL

de gasto 9 (DAGE), se incorporan en este primer reparto. Teniendo en cuenta que son costes generales de la entidad deberán repartirse, en el Reparto 5, junto con el resto de gastos generales de la entidad.

f) Con este primer reparto se obtiene el Estrato 1: Coste operativo funcional del servicio finalista que recoge los costes directos e indirectos relacionados con la ejecución del servicio, sin tener en cuenta los costes de dirección, administración y de gestión.

❖ **Reparto 2: DAGS desaparecen**

❖ **Estrato 2: Coste funcional primario**

Los DAGS, los costes que se vinculan con el servicio pero que corresponden a actividades de administración y gestión de éste, diferencian el coste operativo funcional del coste funcional primario. Estos DAGS pueden ser directos e indirectos por lo que se repartirán entre los servicios finalistas a los que están vinculados, utilizando distintos criterios. Por defecto, siguiendo con la estrategia de obtener los cinco estratos de coste del servicio, de forma automática, por medio de los datos presupuestarios, todos los repartos, que no tengan una asignación específica, se realizan con el criterio proporcional al coste asignado hasta el anterior reparto, es decir, en % al coste de los servicios asignados en ese programa, para no distorsionar el equilibrio entre los costes de los servicios ya asignados. En el caso de los costes de DAGS directos se modificará el criterio automático y se asignarán estos costes directos de forma manual. Este criterio de reparto manual utilizado quedará anclado en la aplicación como el nuevo criterio de reparto a utilizar por defecto. Para los costes DAGS indirectos, también se contempla una distribución lineal entre los servicios activados dentro del grupo de programa y otras opciones como la del criterio proporcional al coste de personal asignado.

Los DAGS se deben repartir en su totalidad y desaparecer. Con este segundo

(Euskadiko udalen elkarte-Asociación de municipios vascos), a la FEMP (Federación Española de Municipios y Provincias) y otros.

⁹⁴ En relación al Capítulo VII, a no ser que se tenga una información expresa de las amortizaciones relacionadas con las inversiones realizadas, que sería lo más correcto, se aplicará el mismo sistema que el aplicado con el Capítulo VI.

reparto, incorporando los costes de administración y de gestión al coste operativo, se obtiene el Estrato 2 denominado coste funcional primario.

❖ **Reparto 3: Reparto de no finalistas a no finalistas (NN)**

❖ **Reparto 4: Reparto de no finalistas a finalistas (NF) y desaparecen.**

❖ **Estrato 3: Coste funcional**

Los servicios intermedios, que actuarán como centros o actividades de coste que suplen los centros auxiliares y anexos y las actividades auxiliares y anexas, necesarios para poder llevar a cabo las prestaciones finalistas y las prestaciones a consolidar, son soportes que dan cobertura al funcionamiento de todo el ayuntamiento. La importancia de definir estos servicios no finalistas estriba en que, de otro modo, todos estos costes se incluyen en los gastos generales de la entidad convirtiéndose el DAGE en una gran aglomeración de costes imposible de gestionar.

Al coste funcional primario del servicio, que recoge todos los costes directos e indirectos vinculados con el servicio, se le imputarán los costes correspondientes de los costes denominados de servicios no finalistas. Debido a la diversidad de las actividades llevadas a cabo en estos servicios intermedios, es conveniente incluir un reparto intermedio entre ellos, contemplándose el reparto 3 y el 4, NN y NF respectivamente para realizar el reparto de la totalidad del coste de estos servicios y su desaparición.

Primero se realizará el Reparto de no finalistas (mediales, intermedios, centros de coste) a no finalistas y posteriormente el de no finalistas a finalistas y a consolidar neto y bruto. En estos casos, no se contempla por defecto un reparto proporcional, entendiéndose que además se realiza la función de justificar estos servicios, por lo que necesariamente habrá que realizar un reparto con criterio hasta que los servicios no finalistas y sus importes desaparezcan. Estos criterios pueden incluir repartos relativos o absolutos, porcentuales, lineales o basados en datos recogidos de unidades de medida.

Con estos repartos, incorporando los costes de los servicios no finalistas al coste funcional primario, se obtiene el Estrato 3 denominado coste funcional. Este coste recoge todos los costes necesarios para realizar la función del servicio finalista, salvo los gastos generales de la entidad y los intereses.

❖ **Reparto 5: DAGE desaparecen**

Los costes generales de la entidad no adscritos a ningún servicio concreto, los DAGE, son los gastos generales de la entidad: Área de gasto 9. Cuanto menor sea este coste, mayor será la eficiencia de la acumulación del coste del servicio. Al no disponer de un criterio específico de reparto (que, en el caso de existir, los convertiría en un DAGE), se contemplan una serie de modos para realizar el ejercicio, en concreto, tres modos automáticos y uno manual que podría ser una combinación de los tres anteriores, que no dejan de tener un carácter aleatorio:

1. En % al coste imputado a los distintos servicios.
2. Distribución lineal entre los servicios activados.
3. En función del reparto porcentual del Capítulo I.
4. Con criterio, de forma manual, combinando las tres anteriores u otras alternativas.

De todo ello se deduce la importancia de definir servicios no finalistas o servicios intermedios que mejoren estos criterios de reparto. Con este quinto reparto no se obtiene un nuevo estrato, sino que será preciso tener que realizar el siguiente reparto para obtener el Estrato 4.

❖ **Reparto 6: Imputación de los Capítulos IV y VII**

❖ **Estrato 4: Coste efectivo funcional**

Las transferencias corrientes y las transferencias de capital no incluidas en los DAGE se imputarán a:

1. Servicios finalistas, considerándose como tales, aquellas ayudas y subvenciones que carezcan de ningún tipo de contraprestación.
2. Servicios a consolidar netos, cuando una entidad externa que gestiona y lleva a cabo las tareas relacionadas con la ejecución del servicio.
3. Servicios a consolidar brutos, se trata de transferencias realizadas a entidades externas que gestionan y llevan a cabo las tareas relacionadas con la ejecución del servicio pero además de ejecutarlas gestionan los ingresos vinculados a dicho servicio, bien sean tasas, precios públicos, subvenciones u otro tipo de ingresos.

En los dos primeros casos se imputará el importe del Capítulo IV de

transferencias corrientes de los presupuestos a cada uno de los servicios que deberán contar con un criterio específico. En cambio, para el Capítulo VII, salvo que se tenga una información expresa de las amortizaciones relacionadas con las inversiones efectuadas, que sería lo más correcto, se aplicará el mismo sistema que el aplicado con el Capítulo VI, es decir, recoger la información del Capítulo VII de los últimos 10 años registrados en SAREKO y realizar una media aritmética para su imputación. De todos modos, cabe señalar su importancia relativa ya que este Capítulo VII no supera el 1 % de los presupuestos.

En el caso de servicios a consolidar brutos, hay que incluir todos los costes imputables por la gestión indirecta. La entidad externa gestora será la responsable de suministrar la información de los costes como la de los ingresos al ayuntamiento para realizar la consolidación de los capítulos IV y VII, ya que en este caso se tendrá la información de las amortizaciones de las inversiones realizadas. La información de los ingresos servirá tanto para analizar el equilibrio de ingresos y gastos de la entidad externa gestora como para el estudio de los márgenes de cobertura de los distintos estratos de coste.

En los servicios a consolidar, bien sean netos o brutos, los ayuntamientos pueden realizar tareas complementarias y adicionales del servicio, cuyo coste (acumulado por los costes de Capítulo I, Capítulo II, amortizaciones, DAGS, No finalistas y DAGE) será la que se sume a los capítulos IV y VII prorrateado cuando nos referimos a netos y a la información del coste suministrado por la entidad externa cuando se refiera a brutos.

Con estos repartos, incorporando los costes de los capítulos IV y VII prorrateado al coste funcional, se obtiene el Estrato 4 denominado coste efectivo funcional. Este coste, válido para cumplir con la reciente normativa, con los criterios de la Orden HAP/2075/2014 y con lo expuesto por la LRSAL, recoge, al mismo tiempo, todos los costes para llevar a cabo las competencias atribuidas a los ayuntamientos.

❖ **Reparto 7: Imputación del Capítulo III**

❖ **Estrato 5: Coste completo funcional**

La imputación del Capítulo III, referido a Gastos financieros, es una cuestión más debatida básicamente por dos motivos: por un lado, por considerar que se trata de

un coste que no aporta valor al servicio; y, por otro, por considerar la oportunidad de tener que imputar, del mismo modo que el coste financiero generado por la utilización de los capitales ajenos, el coste de los capitales propios (costes de oportunidad). Por razones de practicidad e interpretando que el coste financiero representa el coste generado por la utilización del capital ajeno necesario para poder llevar a cabo la prestación del servicio, este coste se incorpora como último concepto de coste.

Ahora bien, deben distinguirse aquellos costes generados para la financiación de servicios específicos, cuya imputación debe ser directa a dicho servicio, de aquellos otros generados para la financiación general del Ayuntamiento. En el segundo caso, aunque por defecto se ejecutará la opción de reparto proporcional al coste imputado a los distintos servicios hasta ese momento, se pueden contemplar los otros criterios utilizados en el reparto de los costes DAGE e incluso cualquier otra forma de reparto.

Con este reparto, incorporando al coste efectivo funcional los costes financieros generados por la utilización de recursos ajenos necesarios para llevar a cabo la prestación del servicio, se obtiene el Estrato 5, denominado coste completo funcional. Se recogen todos los costes imputados a la prestación del conjunto de los servicios que, a su vez, al estar basados en la misma clasificación por programas y seguir la misma codificación hasta tres y en algunos casos hasta cuatro dígitos, muestran un alto grado de comparabilidad, siempre y cuando se tenga en cuenta que para realizar un estudio comparativo en condiciones se deberían considerar otros aspectos como son los geológicos, tipología de las urbanizaciones y viviendas, distribución geográfica y demográfica o la composición de los sectores económicos relacionados con cada municipio.

El coste completo funcional se presenta diferenciando y acumulando las distintas asignaciones de cada estrato. Así, en el primer estrato se muestran de manera diferenciada el Capítulo I, el Capítulo II y las amortizaciones; en el segundo estrato se diferencia y acumula el DAGS; en el tercer estrato los servicios no finalistas; en el estrato 4, los DAGE y en el estrato 5, los costes financieros. Con ello se facilita la comparabilidad de cada servicio en cada uno de los estratos y en los distintos niveles de: Área de Gasto (un dígito), Política de Gasto (dos dígitos), Grupo de Programa (tres dígitos) y, en ocasiones, Programa (cuatro dígitos), en el tiempo, en el espacio, *ad intra*

y *ad extra*.

❖ **Reparto 8: Reparto de finalistas a finalistas (FF)**

❖ **Estrato 6: Coste completo del servicio**

Una vez realizadas las labores normativas relativas al coste efectivo y haber realizado labores de comparabilidad, el ayuntamiento puede tener interés en obtener información específica de los servicios propios y gestionados de manera específica en su municipio. Es habitual que los distintos servicios clasificados como finalistas funcionales tengan que realizar, por muy diversas razones, tareas relacionadas con otros servicios del mismo carácter. Así, a modo de ejemplo, se podrían citar algunas actividades y eventos culturales (como conciertos), y deportivos (por ejemplo, carreras), que se realizan en centros urbanos y que requieren de tareas del servicio de seguridad. Siguen siendo servicios finalistas funcionales pero parte de su coste debe repartirse, en este último reparto, y no antes, a otros servicios finalistas con los que están vinculados.

La importancia de la cronología del reparto reside en que, por un lado, se debe repartir el conjunto de los costes vinculados a las tareas realizadas, es decir, siguiendo el ejemplo, no debe asumir únicamente el coste de la hora de la nómina del personal del servicio de seguridad, sino que debe asumir también los costes asociados a los costes de la seguridad social a cargo de la entidad, a los costes corrientes, al coste del vehículo utilizado, a los costes de coordinación, es decir, los DAGS y DAGE, en definitiva, al coste completo funcional del servicio. Por otro lado, si este reparto se realizara antes de obtener el coste completo funcional, se degradaría unos de los aspectos más relevantes de los sistemas de información que es la comparabilidad del coste completo funcional del servicio en el espacio.

Para ello, se activa la opción del reparto de servicios finalistas funcionales vinculados a servicios finalistas. Para llevar a cabo este reparto deberá medirse la ayuda que se presta a través de una unidad de obra que sirva para realizar el reparto posterior de los costes. Una vez realizados los repartos correspondientes, y con la precaución de no cometer duplicidades de costes ni bucles informáticos de las tareas cruzadas, se obtiene el último eslabón de la acumulación del coste completo del servicio cuyo análisis detallado dará opción a la mejora de las actividades realizadas y a una primera definición de una gestión por procesos como conjunto de actividades necesarias para

llevar a cabo la prestación del servicio.

❖ Informes obtenidos del proceso metodológico

Terminada la fase de la acumulación de todos los costes, se obtienen los informes genéricos de los estratos y de la distribución del tipo de coste que se va acumulando en cada uno de los estratos, siendo repartos elaborados en distintos niveles de la clasificación por programas. Asimismo, se obtienen los informes específicos por cada servicio individual donde se podrá especificar el nivel de dígitos. A continuación se presentan unas muestras simuladas de los informes genéricos en función de niveles, así como un informe específico de un servicio público:

3. Informes Genéricos

Subtotales de las cuatro áreas de gasto

con respecto a cada uno de
los 6 estratos

Distribución del tipo de coste que
completa cada uno de los estratos

Denominación	Estratos						Ingresos	Distribución del tipo de coste								
	Estrato 1 Coste operativo	Estrato 2 Coste funcional primario	Estrato 3 Coste funcional	Estrato 4 EFFECTIVO COSTE	Estrato 5 Coste completo	Estrato 6 Coste del servicio		1c Cap 1	2c Cap 2	6c Amort (supone un 20,61% sobre Cap 1+2)	2º Rep- DAGS	Reparto NN + NF 3º + 4º	5º Distrib (% coste semicompl.) DAGT	Cap. 4 bruto consolidado	3a Cap 3	6º Reparto: FF
Total SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.	1.447.852	1.447.852	1.447.852	2.356.735	2.360.398	2.360.398	106.017	1.023.136	318.700	0		875.582	20.000	3.664	0	2.360.398
Total ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL	270.400	270.400	270.400	566.261	566.945	566.945		270.400		-0		163.523		684		566.945
Total PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER GENERAL	374.558	374.558	374.558	746.810	747.757	747.757		310.818	63.740	-0		226.512		948		747.757
Total ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO.	673.650	673.650	673.650	1.084.037	1.085.741	1.085.741	239.206	62.628	371.816	-0		407.387		1.705		1.085.741
Total ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL.	1.673.005	1.673.005	1.673.005				1.434.970	212.795				-1.673.005				
Total DEUDA PÚBLICA.																
Total general	4.439.465	4.439.465	4.439.465	4.753.842	4.760.842	4.760.842	1.780.133	1.879.776	754.256	-0		-0	20.000	7.000	0	4.760.842

Subtotales de las Políticas de gasto

con respecto a cada uno de
los 6 estratos

Distribución del tipo de coste que
completa cada uno de los estratos

Denominación	Estratos						Ingresos	Distribución del tipo de coste								
	Estrato 1 Coste operativo	Estrato 2 Coste funcional primario	Estrato 3 Coste funcional	Estrato 4 COSTE EFECTIVO	Estrato 5 Coste completo	Estrato 6 Coste del servicio		1c Cap 1	2c Cap 2	6c Amort (supone un 20,61% sobre Cap 1+2)	2*Rep- DAGS	Reparto MN+NF 3'+4'	5'Distrib (% coste semicompl.) DAGT	Cap.4 bruto consolidado	3a Cap 3	6* Reparto: FF
Total Seguridad y movilidad ciudadana.	335.070	335.070	336.470	539.949	540.801	540.801	54.676	9.500	270.895	-0	1.400	203.479	851	0	540.801	
Total Vivienda y urbanismo.	241.277	241.277	239.877	384.942	385.549	385.549	50.641	142.831	47.805	0	-1.400	145.065	607		385.549	
Total Bienestar comunitario.	867.905	867.905	867.905	1.419.766	1.421.962	1.421.962	700	867.205				524.862	20.000	2.196	1.421.962	
Total Medio ambiente.	3.600	3.600	3.600	12.077	12.086	12.086		3.600		0		2.177	9		12.086	
Total SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.	1.447.852	1.447.852	1.447.852	2.356.735	2.360.398	2.360.398	106.017	1.023.136	318.700	0		875.582	20.000	3.664	0	2.360.398
Total Pensiones.																
Total Servicios sociales y promoción social.	258.600	258.600	258.600	547.325	547.979	547.979		258.600		-0		156.387	654		547.979	
Total Fomento del empleo.	11.800	11.800	11.800	18.936	18.966	18.966		11.800				7.136	30		18.966	
Total ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.	270.400	270.400	270.400	566.261	566.945	566.945	270.400			-0		163.523	684		566.945	
Total Sanidad.																
Total Educación.	35.850	35.850	35.850	63.630	63.721	63.721		35.850				21.680	91		63.721	
Total Cultura.	286.507	286.507	286.507	573.269	573.994	573.994		222.767	63.740	-0		173.264	725		573.994	
Total Deporte.	52.201	52.201	52.201	109.910	110.042	110.042		52.201				31.568	132		110.042	
Total PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER ECONÓMICO.	374.558	374.558	374.558	746.810	747.757	747.757	374.558	310.818	63.740	-0		226.512	948		747.757	
Total Agricultura, ganadería y pesca.	78.596	78.596	78.596	126.127	126.326	126.326	78.596					47.531	199		126.326	
Total Industria y energía.																
Total Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.	159.998	159.998	159.998	259.757	260.162	260.162	51.258	45.000	63.740			96.758	405		260.162	
Total Transporte público.	435.055	435.055	435.055	698.153	699.254	699.254	109.351	17.628	308.076	-0		263.098	1.101		699.254	
Total Investigación, desarrollo e innovación.																
Total Otras actuaciones de carácter económico.																
Total ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO.	673.650	673.650	673.650	1.084.037	1.085.741	1.085.741	239.206	62.628	371.816	-0		407.387	1.705		1.085.741	
Total Órganos de gobierno.	181.145	181.145	181.145				160.345	20.800				-181.145				
Total Servicios de carácter general.	1.453.260	1.453.260	1.453.260				1.274.626	153.395				-1.453.260				
Total Administración financiera y tributaria.	38.600	38.600	38.600					38.600				-38.600				
Total Transferencias a otras administraciones públicas.																
Total ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL.	1.673.005	1.673.005	1.673.005				1.434.970	212.795				-1.673.005				
Total Deuda pública.																
Total DEUDA PÚBLICA.																
Total general	4.439.465	4.439.465	4.439.465	4.753.842	4.760.842	4.760.842	1.780.193	1.879.776	754.256	-0		-0	20.000	7.000	0	4.760.842

Subtotales de los Grupos de Programas

con respecto a cada uno de
los 6 estratos

Distribución del tipo de coste que
completa cada uno de los estratos

Denominación	Estrato 1 Coste operativo	Estrato 2 Coste funcional primario	Estrato 3 Coste funcional	Estrato 4 COSTE EFECTIVO	Estrato 5 Coste completo	Estrato 6 Coste del servicio	Ingresos	1c Cap 1	2c Cap 2	6c Amort (supone un 20,61% sobre Cap 1+2)	2*Rep- DAGS	Reparto NN + NF 3* + 4*	5* Distrib (% coste semicompl.) DAGT	Cap.4 bruto consoli- dado	3a Cap 3	6* Reparto: FF	Estrato 6 Coste del servicio
Total Administración general de la seguridad y orden público.	102.481	118.416	118.416	190.027	190.327	190.327		54.676		47.805	15.935		71.611	300		190.327	
Total Ordenación del tráfico y del estacionamiento.	9.500	25.435	25.435	40.817	40.881	14.937			9.500		15.935		15.382	64	-25.944	14.937	
Total Movilidad urbana.	53.117	63.052	63.052	110.810	110.985	193.637				53.117	15.935		41.759	175	82.712	193.637	
Total Protección civil.	28.558	42.493	42.493	68.191	68.298	5.765				28.558	15.935		25.698	108	-62.533	5.765	
Total Servicio de prevención y extinción de incendios.	83.740	79.675	81.075	130.105	130.310	136.075				83.740	15.935	1.400	49.030	205	5.785	136.075	
Total Seguridad y movilidad ciudadana.	335.070	335.070	336.470	539.949	540.801	540.801		54.676	9.500	270.895	-0	1.400	203.479	851	0	540.801	
Total Vivienda y urbanismo.	31.870	15.935	15.935	25.572	25.612	25.612				31.870	-15.935		9.637	40		25.612	
Total Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y mantenimiento.	62.505	64.098							46.570	15.935	1.593	-64.098					
Total Vivienda.		1.593	1.593	2.557	2.561	2.561					1.593		964	4		2.561	
Total Promoción y gestión de vivienda de protección social.	23.921	25.514	25.514	40.944	41.008	41.008		23.921			1.593		15.430	65		41.008	
Total Conservación y rehabilitación de la edificación.	23.921	27.108	27.108	43.501	43.569	43.569		23.921			3.187		16.393	69		43.569	
Total Vías públicas.		1.593	1.593	2.557	2.561	2.561					1.593		964	4		2.561	
Total Acceso a los núcleos de población.		1.593	1.593	2.557	2.561	2.561					1.593		964	4		2.561	
Total Pavimentación de vías públicas.	99.061	103.842	166.540	267.254	267.676	267.676		2.800	96.261		4.780	62.698	100.714	421		267.676	
Total Vivienda y urbanismo.	241.277	241.277	239.877	384.942	385.549	385.549		50.641	142.831	47.805	0	-1.400	145.065	607		385.549	
Total Bienestar comunitario.																	
Total Alcantarillado.	1.900	1.900	1.900	3.049	3.054	3.054		700	1.200				1.149	5		3.054	
Total Abastecimiento domiciliario de agua potable.	292.500	292.500	292.500	496.388	497.128	497.128			292.500				176.888	20.000	740	497.128	
Total Recogida, gestión y tratamiento de residuos sólidos urbanos.																	
Total Recogida de residuos.	367.705	367.705	367.705	590.073	591.003	591.003			367.705				222.368	330		591.003	
Total Gestión de residuos sólidos urbanos.																	
Total Tratamiento de residuos.																	
Total Limpieza viaria.	4.000	4.000	4.000	6.419	6.429	6.429			4.000				2.419	10		6.429	
Total Cementerio y servicios funerarios.																	
Total Alumbrado público.	201.800	201.800	201.800	323.838	324.348	324.348			201.800				122.038	511		324.348	
Total Evacuación y tratamiento de aguas residuales.																	
Total Bienestar comunitario.	867.905	867.905	867.905	1.419.766	1.421.962	1.421.962		700	867.205				524.862	20.000	2.196	1.421.962	
Total Medio ambiente.	1.990			300	300	300			1.990		-1.990					300	
Total Parques y jardines.	1.610	2.107	2.107	3.382	3.387	3.387			1.610				1.274	5		3.387	
Total Protección y mejora del medio ambiente.		497	497	798	800	800							301	1		800	
Total Protección contra la contaminación acústica.		497	497	6.798	6.800	6.800							301	1		6.800	
Total Playas.		497	497	798	800	800							301	1		800	
Total Medio ambiente.	2.600	2.600	2.600	12.077	12.086	12.086			2.600		0		2.177	9		12.086	

Subtotales de los Programas

con respecto a cada uno de los 6 estratos

Distribución del tipo de coste que completa cada uno de los estratos

	Denominación	Estrato 1 Coste operativo	Estrato 2 Coste funcional primario	Estrato 3 Coste funcional	Estrato 4 COSTE EFECTIVO	Estrato 5 Coste completo	Estrato 6 Coste del servicio	Ingresos	1c Cap 1	2c Cap 2	6c Amort (supone un 20,61% sobre Cap 1+2)	2*Rep-DAGS	Reparto NN+NF 3*+4*	5*Distrib (% coste semicompl.) DAGT	Cap.4 bruto consolidado	3a Cap 3	6* Reparto: FF	Estrato 6 Coste del servicio
1	SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.																	
13	Seguridad y movilidad ciudadana.																	
130	Administración general de la seguridad y protección	79.675									79.675	-79.675						
	Total Administración general de la seguridad y protección	79.675									79.675	-79.675						
132	Seguridad y orden público.	102.481	118.416	118.416	190.027	190.327	190.327		54.676		47.805	15.935		71.611		300		190.327
	Policia municipal																	
	Protección especial																	
	Total Seguridad y orden público.	102.481	118.416	118.416	190.027	190.327	190.327		54.676		47.805	15.935		71.611		300		190.327
133	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	2.000	17.935	17.935	28.781	28.826	2.883			2.000		15.935		10.846		45	-25.944	2.883
	Ordenación del tráfico	2.000	2.000	2.000	3.209	3.215	3.215			2.000				1.209		5		3.215
	OTA	2.000	2.000	2.000	3.209	3.215	3.215			2.000				1.209		5		3.215
	Parking público	3.500	3.500	3.500	5.617	5.625				3.500				2.117		9	-5.625	
	Semáforos, señales de tráfico, bolardos, espejos						2.813										2.813	2.813
	Señalización para vehículos: pintar pasos de cebra						2.813										2.813	2.813
	Retirada de vehículos																	
	Total Ordenación del tráfico y del estacionamiento	9.500	25.435	25.435	40.817	40.881	14.937			9.500		15.935		15.382		64	-25.944	14.937
134	Movilidad urbana.	5.312	21.247	21.247	34.095	34.149	48.562				5.312	15.935		12.849		54	14.413	48.562
	Ascensores y escaleras mecánicas	10.623	10.623	10.623	17.048	17.075	17.075				10.623			6.424		27		17.075
	Fomento de la movilidad: campañas ...	15.935	15.935	15.935	25.572	25.612	25.612				15.935			9.637		40		25.612
	Servicio de alquiler de bicicletas	21.247	21.247	21.247	34.095	34.149	102.448				21.247			12.849		54	68.298	102.448
	Total Movilidad urbana.	53.117	69.052	69.052	110.810	110.985	193.697				53.117	15.935		41.759		175	82.712	193.697
135	Protección civil.	26.558	42.493	42.493	68.191	68.298	5.765				26.558	15.935		25.698		108	-62.533	5.765
	Total Protección civil.	26.558	42.493	42.493	68.191	68.298	5.765				26.558	15.935		25.698		108	-62.533	5.765
136	Servicio de prevención y extinción de incendios	31.870	47.805	49.205	78.961	79.086	84.851				31.870	15.935	1.400	29.756		125	5.765	84.851
	Servicio de prevención y extinción de incendios	15.935	15.935	15.935	25.572	25.612	25.612				15.935			9.637		40		25.612
	Salvamento	15.935	15.935	15.935	25.572	25.612	25.612				15.935			9.637		40		25.612
	Total Servicio de prevención y extinción de incendios	63.740	79.675	81.075	130.105	130.310	136.075				63.740	15.935	1.400	49.030		205	5.765	136.075
	Total Seguridad y movilidad ciudadana.	335.070	335.070	336.470	539.949	540.801	540.801		54.676	9.500	270.895	-0	1.400	203.479		851	0	540.801
15	Vivienda y urbanismo.																	
150	Administración general de vivienda y urbanismo	15.935									15.935	-15.935						
	Dirección de servicios	15.935	15.935	15.935	25.572	25.612	25.612				15.935			9.637		40		25.612
	Total Vivienda y urbanismo.	31.870	15.935	15.935	25.572	25.612	25.612				31.870	-15.935		9.637		40		25.612
151	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y	62.505	64.098							46.570	15.935	1.593	-64.098					

3. Informes Específicos por Servicio Público para su análisis

1		SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.													
13		Seguridad y movilidad ciudadana.										1			
		Finalista										0			
		0										0			
		0										0			
		8º										8º			
		Reparto										Reparto			
		5º										5º			
		Distrib										Distrib			
		4c										4c			
		3a										3a			
		Cap 3										Cap 3			
		FF										FF			
		Estrato 6										Estrato 6			
		Coste del										Coste del			
		servicio										servicio			
134		Movilidad urbana.										0			
		1c										1c			
		Cap 1										Cap 1			
		2c										2c			
		Cap 2										Cap 2			
		6+										6+			
		Amort										Amort			
		2ºRep-										2ºRep-			
		DAGS										DAGS			
		Reparto										Reparto			
		NN + NF										NN + NF			
		3º + 4º										3º + 4º			
		DAGT										DAGT			
		4c										4c			
		Cap 4										Cap 4			
		3a										3a			
		Cap 3										Cap 3			
		FF										FF			
		48.562										48.562			
Capít	Artí	Concepto	Denominación												
1			GASTOS DE PERSONAL.												25.500
	10		Órganos de gobierno y personal directivo.						2.500						2.500
	11		Personal eventual.				3.500								3.500
	12		Personal Funcionario.				2.000		3.500						5.500
	13		Personal Laboral.				4.000								4.000
	14		Otro personal.									10.000			10.000
	15		Incentivos al rendimiento.												0
	16		Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador.												0
2			GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS.												17.697
	20		Arrendamientos y cánones.				3.700								3.700
	21		Reparaciones, mantenimiento y conservación.				2.500		2.300						4.800
	22		Material, suministros y otros.				235		3.000			4.413			7.648
	23		Indemnizaciones por razón del servicio.												0
	24		Gastos de publicaciones.												0
	25		Trabajos realizados por administraciones públicas y otras entidades públicas.						1.549						1.549
	26		Trabajos realizados por Instituciones sin fines de lucro.												0
	27		Gastos imprevistos y funciones no clasificadas.												0
3			GASTOS FINANCIEROS.												54
	30		De Deuda Pública en euros.									54			54
	31		De préstamos y otras operaciones financieras en euros.												0
	32		De deuda pública en moneda distinta del euro.												0
	33		De préstamos y otras operaciones financieras en moneda distinta del euro.												0
	34		De depósitos, fianzas y otros.												0
	35		Intereses de demora y otros gastos financieros.												0
4			TRANSFERENCIAS CORRIENTES.												0
	40		A la Administración General de la Entidad Local.												0

En este último informe específico se puede diferenciar la clasificación económica de cada coste en cada uno de los distintos repartos realizados así como la suma de todos ellos, obteniendo los totales. Así, se consigue una información muy detallada de la composición del coste del servicio. Sirva como ejemplo el coste de personal: en él, a través de distintas columnas, se puede diferenciar la parte de costes directos e indirectos (asignados mediante los: DAGS, no finalistas, DAGE) y, por último, la parte correspondiente a otros servicios finalistas funcionales. Al mismo tiempo, en las distintas filas, se podrían diferenciar las categorías del personal según la clasificación económica.

Para conocer la calidad de los costes de los servicios bastaría con establecer unos porcentajes de costes en cada uno de los estratos, siendo de mayor calidad cuanto menores sean los importes distribuidos en los DAGE. Sería conveniente establecer unos porcentajes mínimos de costes DAGE para que sean aceptables e incluso proponer objetivos de mejora de estos porcentajes con el objetivo de ir trabajando en una mejora continua.

11.2.2 Fase de desagregación

Esta segunda fase se fundamenta en que al realizar el Reparto 8 de servicios finalistas funcionales vinculados a servicios finalistas (FF), la transferencia realizada del coste de servicio finalista vinculado (calculado por medio de unas unidades de obra), incluye unos costes brutos, en el sentido de que no desglosa los costes según los repartos y estratos y, por lo tanto, se pierde la información relativa al desglose de los DAGS, no finalistas y DAGE que incorporan los servicios finalistas funcionales vinculados en este Reparto 8.

En este sentido, incorporar en un mismo documento el detalle de la composición de cada uno de los servicios finalistas funcionales vinculados sería acumular demasiada información y lejos de clarificar los conceptos estructurales del coste los difuminaría. Por ello, se propone esta segunda fase de desagregación de los estratos de coste, realizando los ajustes y obteniendo los correspondientes estratos. Una de las ventajas de esta segunda fase de desagregación de costes radica en que es completamente automática. El resultado obtenido estará en función del nivel de asignación realizado en

la fase de acumulación de los costes.

Hay que tener en cuenta que esta desagregación no se puede realizar en los costes de los servicios de gestión externa a consolidar pues, en principio, no se tiene la información necesaria ni informatizada al realizar la consolidación con el Capítulo IV y con el Capítulo VII prorrateado, aunque se podrá realizar esta desagregación en aquellas tareas relacionadas con estos servicios a consolidar pero llevados a cabo por el ayuntamiento.

❖ **Ajuste 1: Eliminación del Capítulo III**

❖ **Estrato 7: Coste del servicio**

Al coste completo del servicio se le eliminan los costes financieros, bien hayan sido asignados de forma directa, por ser costes generados por la utilización de capitales ajenos para la financiación de un servicio específico, o bien de forma indirecta mediante los distintos criterios utilizados. De esta manera se obtiene el coste del servicio que podrá ser un servicio finalista funcional o la suma de las partes de distintos servicios finalistas funcionales, sin tener en cuenta los costes de financiación.

❖ **Ajuste 2: Eliminación de los costes DAGE**

❖ **Estrato 7: Coste real del servicio**

Al juntar los costes de varios servicios finalistas funcionales, los costes DAGE incorporados desvirtúan las cantidades incorporadas en cada uno de los conceptos económicos. De esta manera, al eliminar los costes DAGE se obtiene el coste real del servicio, que serán, la suma de los costes operativos más los costes de dirección y administración de los servicios finalistas funcionales que formen la prestación del servicio.

❖ **Ajuste 3: Eliminación de los costes DAGS**

❖ **Estrato 7: Coste operativo del servicio**

Si al coste real del servicio se le eliminan los costes de dirección y administración general de los distintos servicios finalistas funcionales que forman la prestación del servicio en su parte correspondiente (medido por unidades de obra anteriormente establecidos) se obtiene el coste operativo del servicio, formado por el

coste operativo de los servicios finalistas funcionales que forman parte de la prestación del servicio.

Todo ello concluye con una información más sintetizada y a su vez detallada, lo que puede facilitar en gran medida el análisis de las actividades llevadas a cabo para realizar el servicio y optimizar cada una de estas actividades. Asimismo, este análisis más exhaustivo repercutirá tanto en las imputaciones como en los repartos y potenciará un reparto mejor medido y de carácter más objetivo.

11.3 Presentación de la segunda propuesta metodológica

Una vez diseñada la segunda propuesta metodológica, que persigue unos primeros resultados básicos pero generalizados para, posteriormente, desarrollar y mejorar cada uno de los costes de los servicios obtenidos, se presenta ante el grupo de trabajo que había definido el anterior modelo como excesivamente elitista y sofisticado.

Esta segunda propuesta, con base en la nueva normativa y que cumple los requisitos exigidos por ésta, incorpora una serie de sencillos elementos, con la posibilidad, para aquellos usuarios más experimentados, de avanzar hasta conseguir unos costes de mayor calidad. El objetivo de la presentación no ha sido otro que el de mostrar la sencillez y la facilidad con la que se pueden obtener los primeros costes de los servicios y, así, dar el paso para su incorporación en la aplicación informática.

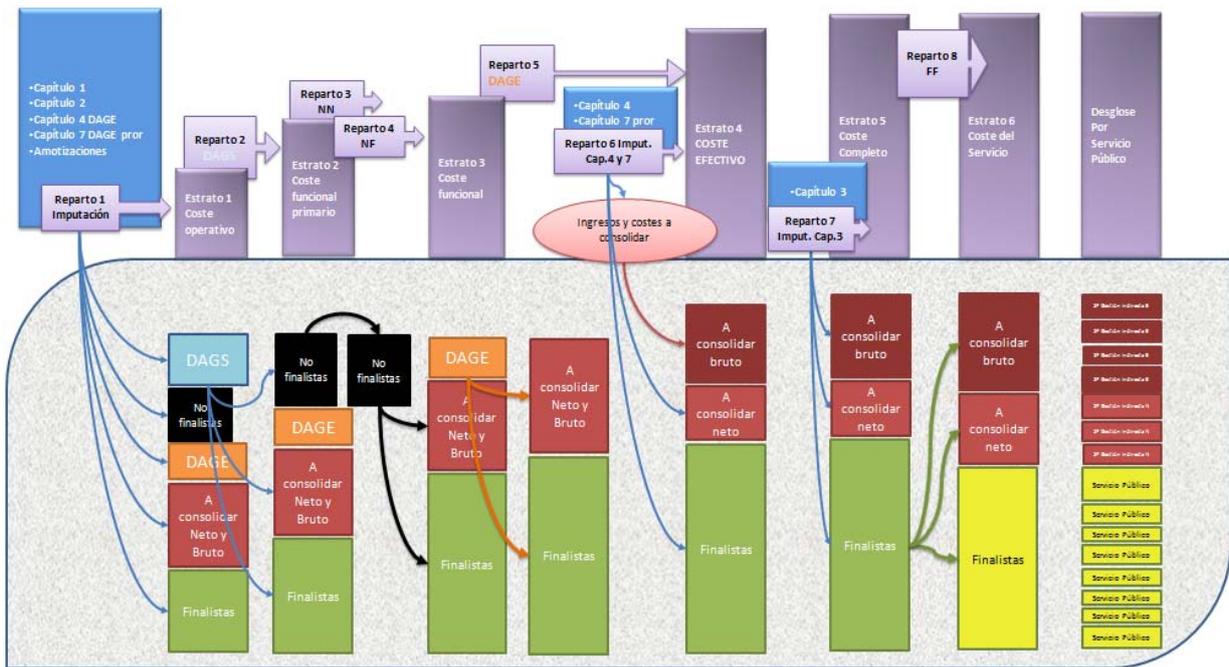
Tras una serie de reuniones con los distintos miembros del grupo de trabajo donde se intercambiaron opiniones y tras analizar los aspectos sobre los que los operadores habían realizado mayores críticas, se decide suprimir de la presentación la fase de la desagregación de los costes y mostrar una propuesta con un proceso más sencillo, con el principal objetivo de acercar al proceso a los representantes municipales menos habituados a los sistemas de costes. No se trataba de generar un procedimiento que únicamente siguieran los municipios con un recorrido previo en la materia sino, al contrario, se trataba de acercar al método a aquellos cuya experiencia en este ámbito fuera escasa.

Esta segunda propuesta metodológica se presenta también a los representantes de IZFE. Aunque su tarea radica en confeccionar los aspectos operativos del proceso, se

ha optado por presentarles los aspectos teóricos porque se ha considerado que es conveniente que IZFE conozca y entienda desde un principio todo el proceso, básicamente para no construir un módulo cerrado de cálculo de los costes de los servicios. En todo caso, si esta propuesta contara con el beneplácito de los miembros del grupo y comenzaran a intervenir en el proceso, la siguiente fase de desagregación, no sería más que un desarrollo informático donde los resultados de los siguientes estratos se obtendrían de manera automática.

Con el objetivo de que se entendiera fácilmente el proceso de acumulación de los costes y se aceptaran las imputaciones, sobre todo el del capítulo de las amortizaciones, los repartos y la serie de los estratos, para la reunión del 16 de marzo de 2015 se prepara la siguiente propuesta:

Ilustración 38: Esquema de la metodología presentada para la implantación en SAREKO de un sistema de cálculo de costes de los servicios públicos prestados por las entidades locales de ámbito municipal.



La percepción generalizada fue que esta segunda propuesta adaptada tenía muy poco que ver con la primera propuesta pero que el proceso seguía siendo demasiado elitista y sofisticado. Por una parte se admitía la necesidad de realizar el proceso en su integridad, incluso la parte de desagregación no presentada, pero, al mismo tiempo, se

temía un rechazo masificado con respecto a la propuesta. Debido a ello, se acordó realizar una serie de modificaciones y una propuesta para el usuario donde se simplificara aun más la segunda propuesta presentada, manteniendo el procedimiento general.

En lo que a las amortizaciones se refiere, conocedores de la realidad de la situación de los inventarios y entendiendo que la propuesta realizada, teniendo en cuenta los últimos diez años, realizando las equivalencias y las medias aritméticas, era una primera aproximación y se convertía en una obligación de sustitución, al mismo tiempo que orientaba, de alguna manera, a su medición e imputación, fue aceptada sin mayores impedimentos salvo la de notificar constantemente su sustitución.

Simultáneamente, en lo que a los servicios no finalistas se refiere, se razona que en la mayoría de los municipios de menor población no cuentan ni con centros ni con actividades auxiliares y de apoyo y que, en todo caso, se podrían utilizar los costes DAGS y DAGE para realizar la función encomendada de acumular costes indirectos a estos servicios no finalistas. Debido a ello, los servicios no finalistas se eliminan de la propuesta para el usuario y, junto a ellos, también se eliminan los Repartos 3 y 4 y el Estrato 2 Coste funcional primario. Ciertamente, de esta manera, los DAGS no son únicamente costes de dirección y administración general sino que pueden contener otro tipo de costes y la distinción entre los estratos de coste operativo funcional y coste funcional no será la que ofrecería una DAGS. Ello no obstante, para aquellos usuarios más experimentados, la aplicación contempla la posibilidad de activar la opción de los servicios no finalistas, si bien únicamente el Reparto 4 de no finalistas a finalistas (NF), ya que de momento no se va a desarrollar la opción del Reparto 3 de no finalista a no finalista (NN).

En lo que a la distinción de los servicios a consolidar netos y brutos se refiere, no se observa la necesidad de ninguna diferenciación explícita y se opina que es suficiente con definir uno de los modos de gestión de los once contemplados en la HAP/2075/2014. Aún así, se admite contemplar esta diferenciación en la aplicación para realizar las asignaciones de los costes de los servicios a consolidar de una manera más óptima, sobre todo teniendo en cuenta que la casuística es muy amplia. Sirva a modo de ejemplo el servicio del ciclo del agua gestionado a la carta por el Consorcio de aguas de

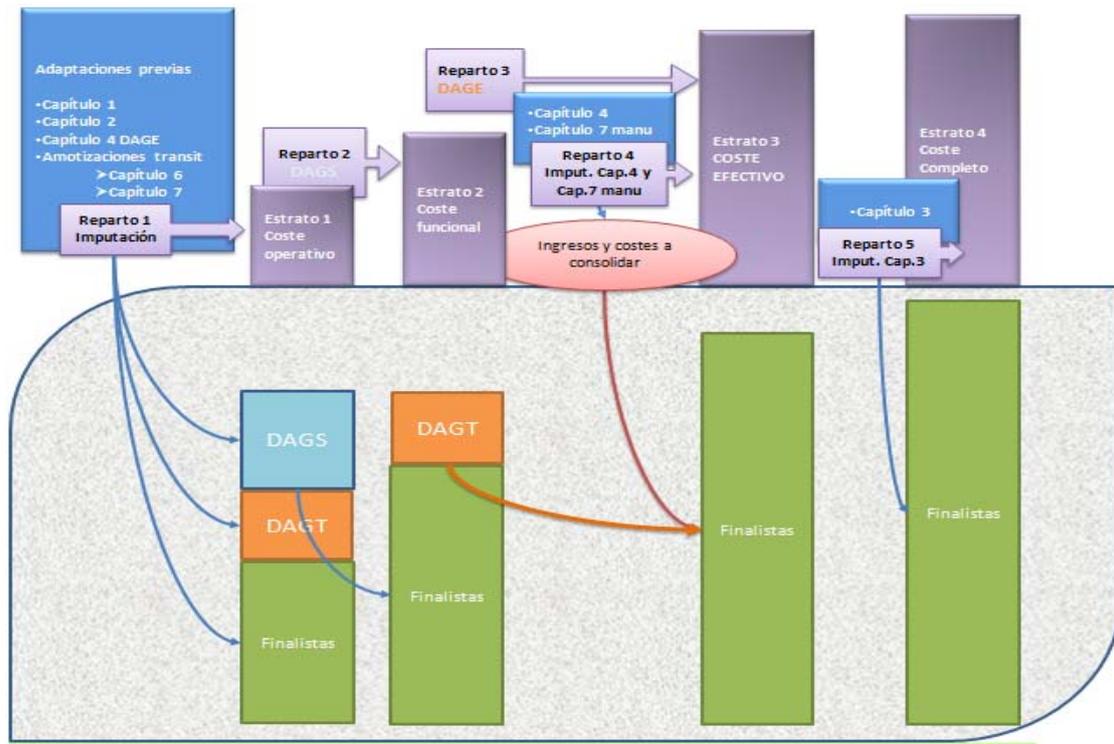
Gipuzkoa, donde las transferencias corrientes están relacionadas con una cuota por número de habitante y no con los costes del servicio, y el cobro de las tasas las gestiona el Consorcio o el ayuntamiento en función del tipo de contrato que se haya formalizado.

Cabe señalar que la razón de dejar fuera la imputación del Capítulo III reside en distinguir aquellos costes generados para la para la financiación de servicios específicos, de aquellos costes generados para la financiación general del Ayuntamiento y aunque, por defecto, se ejecutará la opción de reparto proporcional al coste imputado a los distintos servicios hasta ese momento, se pueden contemplar el resto de criterios utilizados en el reparto de los costes DAGE.

Por último, se elimina también de la propuesta para el usuario el Reparto 8 referido al reparto de servicios finalistas funcionales vinculados a servicios finalistas (FF). En este caso, como en los anteriores, en la aplicación se contempla y cabe la posibilidad de activar la opción del reparto de los servicios finalistas para aquellos usuarios más experimentados o que así lo hayan requerido.

Con toda esta simplificación, se espera alcanzar un alto porcentaje de participación y, una vez realizados los primeros pasos, se pretende avanzar en la mejora del cálculo de los costes de los servicios públicos que convergerán en la mejora de la gestión de los servicios públicos, activando los servicios no finalistas para estructurar mejor sus costes y realizando los repartos entre los servicios finalistas vinculados con los servicios finalistas. Así, dejando abierta la opción de modificación manual en todos los ámbitos, se presenta la propuesta simplificada para el usuario.

Ilustración 39: Esquema para el usuario de la metodología de un sistema de cálculo de costes de los servicios públicos.



Aceptada y consensuada tanto la propuesta presentada como la propuesta para el usuario, se procede a trabajar con IZFE en la creación del módulo de costes en la aplicación SAREKO.

11.4 Primer módulo en SAREKO: aspectos metodológicos e informativos en la implantación

En la reunión de trabajo realizado el 18 de mayo de 2015, se presenta por parte de los representantes de IZFE el primer borrador del módulo de Gestión de costes en SAREKO diseñado conforme a los anteriores criterios y se debaten las cuestiones a las que no se ha podido dar una solución o, en el caso de haber optado por una solución, se analiza la solución propuesta. Con ello, se da por buena la configuración propuesta.

Con carácter previo a la presentación de la aplicación ante las entidades colaboradoras, realizamos una serie de pruebas y, en base a ellas, se detectan una serie de errores y necesidades de mejoras, relacionados con redondeos, duplicidades,

ausencias y literales de conceptos, que se van descubriendo y desenredando de manera interactiva. La mayoría de estos ajustes están ya recogidos como enderezados en este epígrafe ya que el 22 de junio se presentó el módulo con el diseño definitivo que se ha ido puliendo con las aportaciones realizadas, en la fase de implantación, por el grupo de las entidades colaboradoras. Una vez cerrado el proceso se presenta el manual sobre la aplicación, basada en la metodología propuesta, elaborado por IZFE (Anexos V).

Ilustración 40: Módulo de Gestión de costes en SAREKO



El módulo de Gestión de costes presenta tres apartados. El apartado de Programas activos recoge la información relativa a la carta de servicios y la información extrapresupuestaria o la que no se obtiene directamente del presupuesto en curso, como son las amortizaciones. Será en este apartado donde se deban incorporar los ingresos, así como la información suministrada por entidades gestoras externas. El apartado de Ajustes iniciales está destinado a las actualizaciones, altas, bajas, y modificaciones de la información presupuestaria relativa a gastos de personal, gasto corriente, transferencias y gastos financieros. En el tercer apartado se incorporan los distintos tipos de informes de costes y de coberturas.

11.4.1 Programas activos

Este apartado recoge las características de cada programa, el código de programa vinculado a la estructura de la clasificación por programas aprobado por el DF 44/2014, la descripción, la tipología (bien sea Finalista, DAGS, no finalista, DAGE y a consolidar), el tipo de reparto (que, por defecto, será el proporcional), y los importes extrapresupuestarios o los que no se obtienen del presupuesto en curso de manera automática.

Ilustración 41: Desarrollo del apartado de Programas activos



Código programa	Descripción	Tipo	Tipo reparto	Importe amortizaciones	Ingresos propios de la entidad gestora	Financiado con ingresos propios	Financiado por subvenciones	ir a
01100	Deuda pública	Gastos generales de la entidad	Proporcional	0,00	0,00	0,00	0,00	
13000	Administración general de la seguridad y protección civil	Gastos generales del servicio	Proporcional	300,00	0,00	0,00	0,00	
13200	Seguridad y orden público	Finalista		35.280,43	0,00	0,00	0,00	
15000	Administración general de vivienda y urbanismo	Gastos generales del servicio	Proporcional	6.440,00	0,00	0,00	0,00	
15001	Etxebizirikin eduz erakortze	Finalista		0,00	0,00	0,00	0,00	

Los programas se activan de manera automática en función de que se les haya asignado algún saldo en los presupuestos, pudiéndose modificar de manera manual el modo activado y desactivado a cada uno de los programas. Los programas se presentan con unas características predeterminadas y, en el caso de que se creen nuevos programas o subprogramas, las características serán predeterminadas por las establecidas a sus padres o niveles superiores. Estas características también podrán ser modificadas de forma manual.

La opción de los servicios no finalistas ha sido contemplada en la aplicación pero todavía no se ha desarrollado íntegramente. En cuanto a los servicios a consolidar, teniendo en cuenta que, según la orden HAP/2075/2014, cada uno de los servicios debe contener la información de las distintas formas de gestión, una vez asociada esta

información a los programas, los servicios a consolidar se diferencian de las otras de forma automática. Cabe señalar que siguiendo la función de conocer a qué se han destinado los recursos, aunque la Orden HAP/2075/2014 contempla las transferencias corrientes y de capital contenidos en los artículos 48 y 78 de la clasificación económica, el sistema propuesto incluye todas las transferencias corrientes y de capital realizadas.

En cuanto a la información de las amortizaciones contenida en este apartado, cuya asignación no cumple con unos criterios muy ortodoxos pero sirven para marcar un punto de partida (siempre y cuando se considere una asignación de referencia que se debe sustituir por la información actualizada en un inventario) cabe señalar que cumple con lo establecido en la metodología. En otras palabras, no se ha producido ningún problema a la hora de obtener los datos del coste histórico del Capítulo VI de los últimos diez años, realizar la equivalencia de la clasificación funcional a la clasificación por programas e imputar la media aritmética. En el caso de que, al realizar la equivalencia, se asigne el coste a un programa que actualmente no esté activo, se muestra una ventana de avisos para poder aceptar la imputación o redirigirla. Estas amortizaciones las hemos categorizado como amortizaciones transitorias para, de esta manera, impulsar su modificación y sustitución por la información actualizada en un inventario.

Tabla 22: Descarga amortizaciones, resumen de importes equivalentes

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
1	programa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	importe
2	TOTALES	13.995.983	12.966.521	9.049.384	10.864.507	7.876.953	4.030.707	3.252.457	3.054.074	5.400.053	6.426.120	7.691.676
3	13000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	68.000	6.800
4	13200	165.884	265.633	528.256	193.343	559.436	345.063	242.807	87.704	319.028	0	270.775
5	13300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	40.000	4.000
6	13400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
7	13500	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
8	15000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	140.000	14.000
9	15100	8.209.981	8.888.617	5.557.855	6.377.874	5.289.652	3.180.210	1.762.523	1.010.441	1.806.608	35.000	4.211.876
10	15210	45.374	109.431	138.804	27.323	6.000	0	0	0	0	0	32.633
11	15310	0	0	0	0	0	0	0	0	0	40.000	4.000
12	15320	0	0	0	0	0	0	0	0	0	150.000	15.000
13	16000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	120.000	12.000
14	16100	291.842	275.114	127.663	280.383	0	44.566	67.723	66.420	0	0	115.371
15	16210	189.912	9.824	228.833	0	0	0	0	0	0	0	42.857
16	16220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25.000	2.500
17	16300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
18	16500	140.352	220.000	101.950	252.878	295.834	20.414	249.030	115.409	157.767	100.000	165.363
19	17000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	114.000	11.400
20	17100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.000	2.000
21	17210	896.979	198.872	247.804	79.387	35.195	0	100.655	407.737	265.763	115.000	234.733
22	23100	248.668	378.396	547.542	626.842	560.020	18.668	30.000	30.000	47.733	0	248.787
23	23170	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19.000	1.900
24	23190	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30.000	3.000
25	24100	201.677	59.377	28.911	179.094	0	0	0	0	0	0	46.906
26	31100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
27	32000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	469.000	46.900
28	32100	212.334	324.637	376.260	499.470	493.058	226.730	310.074	534.755	790.767	0	376.809
29	32300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
30	32600	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.000	400
31	33000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3.169.389	316.939
32	33210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	54.000	5.400
33	33220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	27.000	2.700
34	33300	122.176	115.529	92.357	86.830	144.124	87.224	63.651	86.352	1.196.307	5.000	200.015
35	33310	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10.000	1.000
36	33320	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10.000	1.000
37	33500	4.573	4.999	3.132	0	0	0	0	0	0	0	1.270
38	33700	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
39	34000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
40	34200	981.604	590.866	687.616	1.264.976	41.881	36.150	5.171	41.456	511.329	1.283.231	544.418
41	41400	23.805	10.892	9.000	0	0	0	0	0	0	0	4.370
42	43120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.000	2.000
43	43900	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
44	44110	0	0	0	0	0	0	0	23.858	11.925	13.500	4.928
45	44200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.000	2.000
46	45200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
47	45900	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
48	91200	0	0	120.000	0	0	0	0	0	0	0	12.000
49	92000	2.201.435	1.514.332	252.801	995.509	451.814	71.683	420.823	649.941	292.827	13.000	686.417

Para poder realizar la sustitución de los importes de las amortizaciones transitorias se deben desarrollar dos acciones: por una parte, se puede descargar la información relativa a estas amortizaciones transitorias, con el listado de detalle de cada una de la partida presupuestaria que contiene el código funcional, el año en el que se realizó la inversión, la codificación completa de la partida, la descripción, el importe y el código de programa equivalente de los últimos diez años que componen los importes imputados; y por otra parte, una vez realizado el análisis de los importes que se han imputado, y las altas, modificaciones y bajas relativas al inventario se pueden realizar las altas masivas de los importes a los correspondientes programas.

Tabla 23: Descarga amortizaciones, detalle de las partidas

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1	codigo	ppto	tipo	partida	año	funcional	programa	descripcion	importe
2	2385	2006	1	0401.642.432.10.01	2003	43210	15100	ESTUDIOS Y TRABAJOS: PROYECTOS	4.528,52
3	2333	2006	1	0401.601.432.10.02	2004	43210	15100	URBANIZACIONES Y SANEAMIENTO	0,00
4	2344	2006	1	0401.601.432.40.02	2004	43240	15100	A GABIERROTA	17.896,95
5	2353	2006	1	0401.601.432.60.01	2004	43260	15100	VIAL PEÑA AIA - ALABERGA: FASE I	20.200,74
6	2386	2006	1	0401.642.432.10.01	2004	43210	15100	ESTUDIOS Y TRABAJOS: PROYECTOS	0,00
7	2370	2006	1	0401.771.431.20.01	2004	43120	15210	AYUDA INSTALACIONES DE ASCENSORES	0,00
8	2388	2006	1	0501.642.444.10.02	2004	44410	17210	ESTUDIO RUIDO AMBIENTAL	18.000,00
9	2446	2006	1	0701.622.323.10.01	2004	32310	23100	REHABILITACION GAZTELUTXO	13.830,67
10	2536	2006	1	0101.622.611.30.01	2005	61130	93200	NUEVA SEÑALIZACION: COMERCIO	0,00
11	2311	2006	1	0101.771.611.30.01	2005	61130	93200	ERRENKOALDE: REHABILITACION LOCAL	59.484,56
12	2327	2006	1	0201.600.121.30.05	2005	12130	92000	ADQUISICION DE PATRIMONIO	176.165,15
13	2544	2006	1	0201.626.121.20.01	2005	12120	92000	EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACION	20.901,85
14	2545	2006	1	0201.733.322.10.02	2005	32210	24100	EQARSOALDEA: PROYECTOS	71.801,21
15	2332	2006	1	0401.601.432.10.01	2005	43210	15100	URBANIZACION ONDARTXO (PMS)	35.981,00
16	2334	2006	1	0401.601.432.10.02	2005	43210	15100	URBANIZACIONES Y SANEAMIENTO	161.191,49
17	2336	2006	1	0401.601.432.10.05	2005	43210	15100	SOTERRAMIENTO CONTENEDORES	328.501,42
18	2337	2006	1	0401.601.432.10.06	2005	43210	15100	SUMINISTRO GAS EDIFICIOS MUNICIPALES	10.121,00
19	2338	2006	1	0401.601.432.10.08	2005	43210	15100	PASEO UNION PLAZAS AGUSTINAS	0,00
20	2339	2006	1	0401.601.432.10.09	2005	43210	15100	OBRA ACERA PLAZA P.SOROZABAL	94.699,70
21	2341	2006	1	0401.601.432.30.02	2005	43230	15100	PERCO 05: PLAZA DE LOS FUEROS (PMS)	202.604,91
22	2345	2006	1	0401.601.432.40.02	2005	43240	15100	A GABIERROTA (PMS)	906.363,52
23	2346	2006	1	0401.601.432.40.05	2005	43240	15100	URBANIZACION NIESSEN (PMS)	588.733,95
24	2349	2006	1	0401.601.432.50.02	2005	43250	15100	VIAL SUR (FASE A)(I)(PMS)	576.689,75
25	2351	2006	1	0401.601.432.50.03	2005	43250	15100	PARQUE ARRAMENDI (I)(PMS)	370.512,30
26	2537	2006	1	0401.601.432.50.05	2005	43250	15100	DEMOLICION EDIFICIO ALAMEDA	2.900,00
27	2352	2006	1	0401.601.432.50.06	2005	43250	15100	URBANIZACION CASAS NUEVAS (II)(PMS)	73.568,25
28	2354	2006	1	0401.601.432.60.01	2005	43260	15100	VIAL PEÑA AIA-ALABERGA: FASE I (PMS)	685.137,49
29	2546	2006	1	0401.622.432.10.01	2005	43210	15100	REHABILITACION TORREKUA (PMS)	4.060,00
30	2357	2006	1	0401.622.432.10.02	2005	43210	15100	HABILITACION LOCAL FANDERIA (PMS)	31.833,07
31	2359	2006	1	0401.622.432.10.03	2005	43210	15100	GEKOTOR: DERRIBO EDIFICIO	47.291,20
32	2360	2006	1	0401.622.432.10.04	2005	43210	15100	REHABILITACION EDIFICIO MERCADO (PMS)	157.239,33
33	2361	2006	1	0401.622.432.10.05	2005	43210	15100	EDIFICIO POLICIA LOCAL (PMS)	555.718,47
34	2362	2006	1	0401.622.432.10.06	2005	43210	15100	REHABILITACION CASAS CONSISTORIAL (PMS)	5.161,80
35	2363	2006	1	0401.624.432.10.01	2005	43210	15100	ADQUISICION ASEFO PUBLICO	52.856,66
36	2367	2006	1	0401.642.432.10.01	2005	43210	15100	ESTUDIOS Y TRABAJOS: PROYECTOS	70.540,83
37	2369	2006	1	0401.642.432.20.01	2005	43220	15100	REVISION PLAN GENERAL (A)	20.402,59
38	2371	2006	1	0401.771.431.20.01	2005	43120	15210	AYUDA INSTALACIONES DE ASCENSORES	11.078,42
39	2372	2006	1	0401.771.431.20.02	2005	43120	15210	AYUDA ADQUISICION DE ASCENSORES	1.401,22
40	2380	2006	1	0501.600.444.10.01	2005	44410	17210	MONTE COMUNAL AÑARBE: PROYECTO LIFE	35.937,16

De esta manera, se pretende fomentar y orientar una gestión mecanizada de inventarios, que contengan datos de: altas, modificaciones, bajas, vida útil estimada, cuotas de amortización, amortizaciones acumuladas. Y, junto con ello, se persigue crear centros de coste para agrupar los largos listados de inventarios y poder asignar de una manera más efectiva los costes de las amortizaciones a los distintos programas, ya que una vez realizadas las primeras y más arduas tareas de definición, el seguimiento y la verificación no deberían ser, en principio, caminos espinosos.

Será, también, en este apartado, donde se contemple la posibilidad de actualizar, es decir, incorporar, modificar y eliminar las unidades de coste o de medida que nos darán el coste unitario en relación a los parámetros establecidos para ello, como pueden ser el coste por número de habitantes, por número de viviendas, por metros cuadrados, por metros cúbicos, por puntos de luz, etcétera.

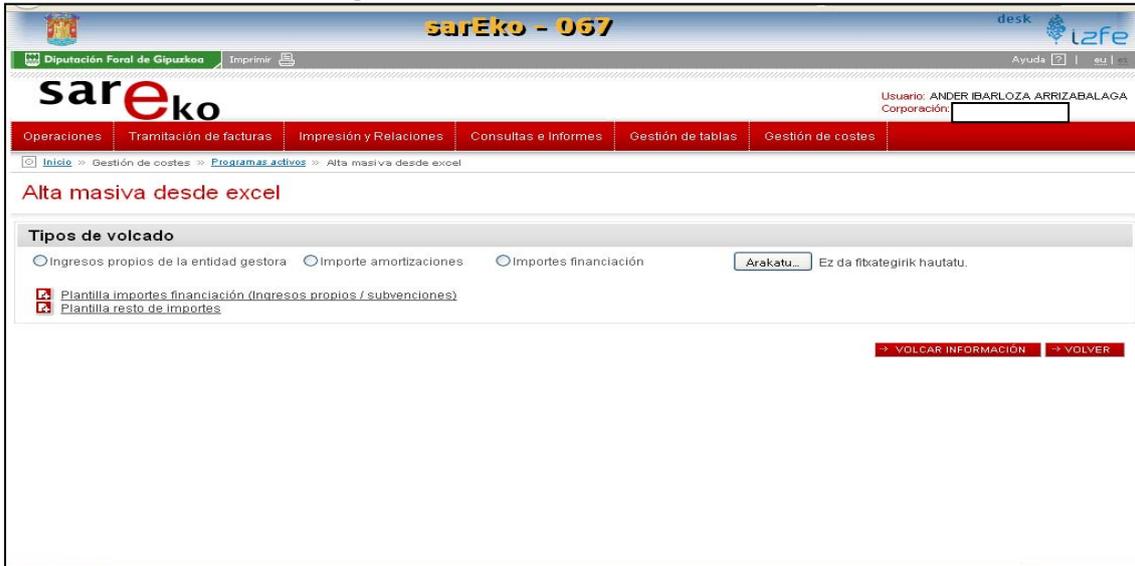
Ilustración 42: Programas activos, activar programas y descargar datos

The screenshot displays the 'sarEko - 059' web application interface. At the top, there is a header with the application name and logos for 'desk' and 'izfe'. Below the header, a navigation menu includes 'Operaciones', 'Tramitación de facturas', 'Impresión y Relaciones', 'Consultas e Informes', 'Gestión de tablas', and 'Gestión de costes'. The main content area is titled 'Programas activos' and shows a table of active programs for the year 2015. The table has columns for program ID, name, status, and various financial values. At the bottom of the table, there are buttons for 'ACTIVAR PROGRAMAS OPCIONALES' and 'DESCARGA DE DATOS EXCEL'.

Programa	Nombre	Estado	Saldo 1	Saldo 2	Saldo 3	Saldo 4	Acción
15001	Ekeb hirigint.adm. orokorra.	Finalista	0,00	0,00	0,00	0,00	[X]
15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	Finalista	283.878,95	0,00	0,00	0,00	[X]
15210	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.	Finalista	358.862,48	0,00	0,00	0,00	[X]
15320	Pavimentación de vías públicas.	Finalista	1.153.189,16	0,00	0,00	0,00	[X]
15321	Bide publikoen zolaketa.	Finalista	0,00	0,00	0,00	0,00	[X]
15322	Bide publikoen zolaketa.	Finalista	0,00	0,00	0,00	0,00	[X]

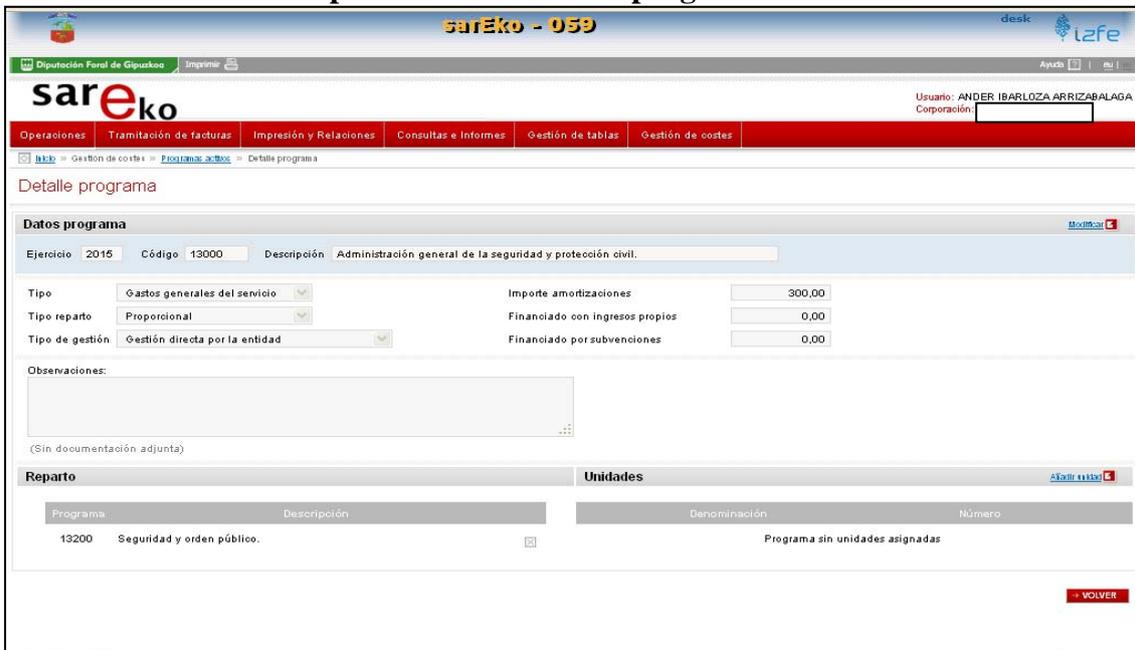
En lo que a los ingresos se refiere, *a priori* éstos no cuentan con una codificación vinculada a cada uno de los programas de gasto. Por ello, se solicitó habilitar esta codificación, aunque únicamente fuese para los ingresos por tasas y precios públicos, pero al estar sujeta y vinculada a otros departamentos del organigrama de IZFE, en el momento actual aun no contamos con esta habilitación. Debido a ello, los ingresos y la información de los servicios de gestión externa, tanto los ingresos, cuando se dé el caso, como los costes, aparecen con saldos “0,00”. Así, los ingresos se incorporarán en este apartado por medio del alta masiva de los importes de los programas. Para ello, se descargarán una serie de plantillas que contienen los formatos adecuados para cumplimentar la información que se requiere. Una vez realizadas las altas masivas se podrán volver a descargar todos los datos en formato Excel para poder verificar y operar, de manera más sencilla, los datos incluidos.

Ilustración 43: Programas activos, altas masivas desde Excel



Así, por un lado se posibilita la visión y el alta masiva de la información de los programas activos, y, por otro lado, se presenta el detalle y la posibilidad abierta de modificación de casi todas las características e importes de cada uno de los programas.

Ilustración 44: Apartado de Detalle de programa



El apartado del detalle de programa abre la opción de realizar las modificaciones que sean precisas en cada programa. Se podrán modificar la mayoría de las características asignadas por defecto como son la descripción, el tipo de reparto proporcional (en las DAGS y DAGE), los programas a los que se destinen los importes

de los repartos, el tipo de gestión, las unidades de obra y modificaciones de los importes asignados a cada uno de los programas. Ahora bien, teniendo en cuenta la gran variedad de posibles modificaciones, resulta imprescindible realizar las anotaciones necesarias en la ventanilla de observaciones y justificar cada una de las modificaciones realizadas en el detalle del programa. Estas modificaciones son personalizaciones del sistema de costes que, una vez guardadas, serán utilizadas en los posteriores cálculos de costes que se vayan realizando.

Como se puede ver en la siguiente ilustración, se pueden realizar todo tipo de modificaciones pero, con el ánimo de no perder costes por el camino realizado, se han tenido que poner una serie de limitaciones y avisos para no cometer errores de reparto, de asignación, de definición u otros.

Ilustración 45: Detalle de programa, ventanas de avisos

The screenshot shows the 'Detalle programa' page in the sarEko system. At the top, there is a navigation bar with 'Operaciones', 'Tramitación de facturas', 'Impresión y Relaciones', 'Consultas e Informes', 'Gestión de tablas', and 'Gestión de costes'. Below this is a breadcrumb trail: 'Inicio >> Gestión de costes >> Programas activos >> Detalle programa'. The main content area features a red warning box with the title 'ATENCIÓN' and three bullet points: 'El programa 13000 no es finalista.', 'El programa 15000 no es finalista.', and 'La suma de los repartos debe ser del 100%.'. Below the warning box is the 'Datos programa' section, which includes fields for 'Ejercicio' (2015), 'Código' (92000), and 'Descripción' (Administración general.). There are also dropdown menus for 'Tipo' (Gastos generales de la entidad), 'Tipo reparto' (Personalizado), and 'Tipo de gestión' (Gestión directa por la entidad). To the right, there are input fields for 'Importe amortizaciones' (21.259,85), 'Financiado con ingresos propios' (0,00), and 'Financiado por subvenciones' (0,00). A 'Cálculo automático' button is located next to the amortization field. At the bottom, there is an 'Observaciones:' text area.

11.4.2 Ajustes iniciales

Continuando con la estrategia de obtener de forma automática los cinco estratos de coste del servicio, en base al *input* de datos presupuestarios, en este apartado se podrán realizar todos los cambios relativos a toda esta información procedente de la contabilidad presupuestaria obtenida de forma automática. Se trataría de altas,

modificaciones y bajas, mediante el procedimiento de origen y destino, relativas a los capítulos I, II, III y IV, aunque realmente será el Capítulo I de gastos de personal el que más movimientos genere. Asimismo se podrá visualizar la situación de conciliación que muestra las diferencias que se dan en cada capítulo al pasar del presupuesto de gastos a los costes de los servicios.

El procedimiento de origen y destino se basa en una formulación sencilla de actualización de datos utilizada en aplicaciones informáticas. Para eliminar o restar los importes se especifica el programa y el importe de origen, y se deja vacío el programa de destino. Por su parte, para incorporar o sumar un importe se especifica el programa y el importe de destino y se deja vacío el programa de origen y, por último, para las modificaciones se especifican tanto los programas y los importes del origen como los del destino.

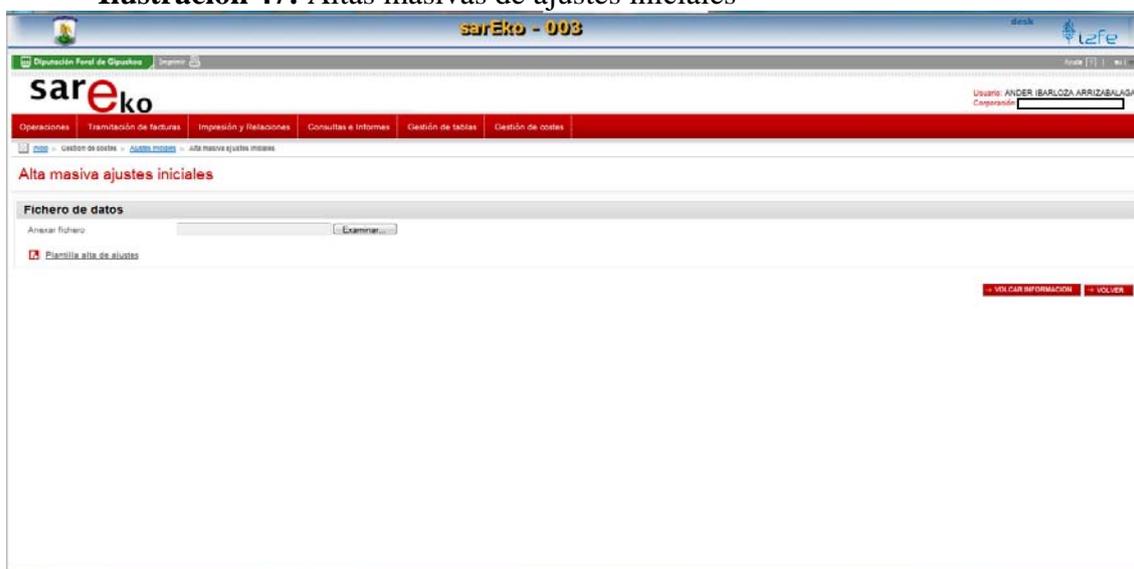
Ilustración 46: Apartado de Ajustes iniciales

Origen	Destino (Capítulo - Programa)	Importe	Observaciones
1 0000 421 100 00 03 2015 (40) Partida GIBELDORADO UR KONTSCHITZINDAR(35A)	4-10100 Abastecimiento domiciliado de agua potable	98.000,00	esaldieratik banatu
1 0000 100 912 00 01 2015 (1) Partida ALKATE ETA ZINEBOZTZIEN ORDAINBARIAK	1-13200 Seguridad y orden público	10.000,00	
1 0000 100 912 00 01 2015 (1) Partida ALKATE ETA ZINEBOZTZIEN ORDAINBARIAK	1-15000 Administración general de vivienda y urbanismo	15.000,00	
1 0000 100 912 00 01 2015 (1) Partida ALKATE ETA ZINEBOZTZIEN ORDAINBARIAK	1-15100 Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	6.000,00	
1 0000 120 920 00 01 2015 (3) Partida DINARRIZKO ORDAINBETAK	1-15000 Administración general de vivienda y urbanismo	17.500,00	
1 0000 120 920 00 01 2015 (3) Partida DINARRIZKO ORDAINBETAK	1-18210 Recogida de residuos	17.000,00	
1 0000 121 920 00 01 2015 (373) Partida DESTINO OSAGARRIA	1-15000 Administración general de vivienda y urbanismo	12.000,00	
1 0000 121 920 00 01 2015 (373) Partida DESTINO OSAGARRIA	1-15100 Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	12.000,00	
1 0000 121 920 00 02 2015 (374) Partida BERRARIAZKO OSAGARRIA	1-13200 Seguridad y orden público	10.000,00	
1 0000 121 920 00 02 2015 (374)	1-13300	1.000,00	

Los cambios y las modificaciones más importantes se van a realizar fundamentalmente en el Capítulo I, por dos motivos: por una parte, porque la aplicación que más ayuntamientos utilizan para la gestión del personal, Meta4, de momento la posibilidad de imputar este coste a más de un programa no encuentra suficientemente desarrollado por los usuarios y, por otra parte, porque para poder periodificar los costes en distintas mensualidades es necesario el registro devengado de estos costes que la contabilidad presupuestaria no contempla. Para ello, el alta masiva de ajustes iniciales que facilita la incorporación de la información extrapresupuestaria será una herramienta

fundamental. Una vez diseñada la plantilla, previamente descargada de la Excel en la que se podrán incorporar los centros de coste necesarios para poder asignar de forma más efectiva las correspondientes asignaciones de costes de personal mensuales a los programas, el alta masiva de estos costes será semiautomático.

Ilustración 47: Altas masivas de ajustes iniciales



Aunque este alta masiva tiene el inconveniente de que se pierde la información del origen o la información relativa a la clasificación económica del Capítulo I, se espera que por parte de la DFG se promuevan acciones formativas para que esta contrariedad quede solventada. Además, se cuenta con la opción de realizar las modificaciones de partida a partida quedando el registro de la procedencia y el destino de las modificaciones realizadas, aunque, realmente, es una opción para modificaciones puntuales y no para las modificaciones a las que nos estamos refiriendo.

Ilustración 48: Altas masivas de ajustes iniciales, pérdida del origen

The screenshot shows the 'sarEko - 027' web application interface. The main heading is 'Hasierako doikuntzen alta masiboa' (Mass entry of initial adjustments) for the year 2015. Below the heading, there is a section for 'Sartzeko doikuntzak' (Entries to be made) with a count of 47. A table displays the following data:

Ekitaldia	Jatorria	Helmuga (Kapitulua - Programa)	Zenbatekoa	Oharrak
<input checked="" type="checkbox"/>	2015	1-13200 Segurtasuna eta ordena publikoa.	42.140,12	txertaketa aleatorioa
<input checked="" type="checkbox"/>	2015	1-13300 Zirkulazioaren eta aparikalekuen antolamendua	48.960,50	txertaketa aleatorioa
<input checked="" type="checkbox"/>	2015	1-13400 Hiri-mugikortasuna.	17.550,40	txertaketa aleatorioa

Para el resto de los capítulos y, sobre todo, teniendo en cuenta su importancia, para el Capítulo II no se prevén grandes modificaciones, de modo que lo más corriente será utilizar las modificaciones puntuales de las partidas.

El Capítulo VII es el capítulo que más problemas ha generado aunque realmente su importancia relativa sea muy baja. En principio, su imputación se debe realizar, junto con el Capítulo IV de transferencias corrientes, en el Reparto 6 del esquema de la metodología, de forma que se puedan evitar las cargas de las asignaciones de los costes DAGS y DAGE, salvo aquellos gastos del Capítulo VII vinculados a los costes DAGE. Al mismo tiempo, y en relación a su imputación automática, se propone implantar el mismo sistema utilizado con el Capítulo VI y las amortizaciones transitorias, teniendo en cuenta que a la hora de realizar la consolidación de las cuentas, los importes de las transferencias de capital no coincidirán con los importes de las amortizaciones de los inmovilizados adquiridos por las entidades externas.

El problema informático surge a la hora de realizar la imputación de este coste calculado transitorio en el Reparto 6, ya que no había sido contemplado como una información extrapresupuestaria que difería de los posibles repartos atribuidos a las amortizaciones vinculadas al Capítulo VI. Por ello, se debería volver a diseñar todo el proceso de repartos y asignaciones pero debido a la baja importancia relativa y el carácter transitorio de esta información, que debería ser sustituida por la información

suministrada por la entidad beneficiaria de la transferencia, en referencia a la amortización del inmovilizado adquirido, se opta por incorporar los costes transitorios vinculados al Capítulo VII junto con las amortizaciones transitorias vinculadas al Capítulo VI en el Reparto 1 de imputación.

Con ello, además del problema de las cargas DAG asumidas, surge el problema de que al sustituir de forma masiva el contenido de las amortizaciones transitorias por información actualizada del inventario y no tenerlo en cuenta, se puede llegar a eliminar el contenido de los costes transitorios vinculados al Capítulo VII o se puede llegar a duplicar esta información al incorporar los costes suministrados por la entidad de la gestión externa y no eliminar estos costes transitorios. Aunque se hayan activado las correspondientes ventanas de avisos, debido a que su importancia es relativamente baja, se pretende realizar un pequeño seguimiento en la implantación y dejarlo como está.

11.4.3 Situación de conciliación

Lo que comenzó siendo un instrumento de control se ha ido convirtiendo, en diferentes fases, en una herramienta de análisis del devengo y de conceptos de gasto y coste. Así, en un principio, se pretendía igualar todo el gasto presupuestario por capítulos económicos para que los usuarios tuvieran conocimiento del punto de partida y, a continuación, mostrar las diferencias obtenidas de la resta de los costes imputados en cada uno de los capítulos económicos. Pero se tuvieron que ir modificando paulatinamente los conceptos, los capítulos y otros aspectos como el relacionado con el Capítulo VII de transferencias, que culminaron con una situación de conciliación que informa sobre el devengo y la distinción de los gastos presupuestarios y los costes completos de los servicios.

Ilustración 49: Situación de conciliación

GASTOS	Gasto presupuestario		Ajustes Iniciales		Coste total	
Capítulo 1. Gastos de personal	367.100,00	23,04 %	0,00	0,00 %	367.100,00	27,45 %
Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios	325.200,00	20,41 %	200,00	-0,08 %	325.400,00	24,33 %
Amortizaciones (capítulos 6 y 7)	522.718,93	32,81 %	-255.875,93	100,08 %	266.843,00	19,95 %
Capítulo 4. Transferencias y subvenciones corrientes	328.100,00	20,59 %	0,00	0,00 %	328.100,00	24,53 %
Costes externos de gestión no directa	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %
Capítulo 3. Gastos financieros	50.000,00	3,14 %	0,00	0,00 %	50.000,00	3,74 %
Total	1.593.118,93		-255.875,93		1.337.443,00	

Uno de los aspectos controvertidos sigue siendo la información suministrada por la entidad gestora externa cuando se trata de servicios a consolidar. La controversia surge por la posible carencia de la información suministrada por estas entidades y por los distintos sistemas de costes utilizados por ellas, distintas valoraciones de los inmovilizados o distintos criterios de imputación o reparto. Por ello, se consensua distinguir los siguientes casos:

1. Si la entidad externa no suministra la información de costes e ingresos, se tomará como referencia lo que le cuesta al ayuntamiento el servicio, es decir, el sumatorio de las transferencias del Capítulo IV más el Capítulo VII prorrateado.
2. Si la entidad externa suministra la información de costes e ingresos y esta información no coincide con el sumatorio de las transferencias, ni se justifica adecuadamente, a la hora de consolidar se tomará como referencia el sumatorio de las transferencias corrientes y de capital prorrateado, manteniendo la información de los ingresos y ajustando los importes de los costes presentados.

En resumidas cuentas, a los servicios a consolidar se les imputará el sumatorio de las transferencias del Capítulo IV más el Capítulo VII prorrateado y cuando se presenten además ingresos propios y otros ingresos gestionados por la entidad externa, éstos se les sumarán a los costes ya imputados como sumas de transferencias. Cuando

haya diferencias justificadas, por ejemplo con costes de amortizaciones, se tomará como referencia esta información. En las cuentas no aparecerá ningún resultado ni positivo ni negativo sino que habrá una diferencia en la situación de conciliación que es el resumen de las diferencias entre los gastos presupuestarios y los costes imputados a los servicios.

Señalar que las diferencias en la situación de conciliación de este apartado suelen ser muy sustanciales. La gestión de los servicios básicos más significativos, como la gestión del agua y la gestión de los residuos, suele estar mancomunada o gestionada por entidades supramunicipales y se trata de servicios que suman grandes cantidades de ingresos propios por lo que la información que ofrece, salvo grandes diferencias justificadas, es la del porcentaje de cobertura que tienen estos servicios.

Por último, otra de las cuestiones fundamentales planteadas por los responsables de IZFE estaba relacionada con los parámetros de los cambios y las modificaciones que realizarán los usuarios, si estos deben ser totalmente abiertos o deben contener algunos criterios mínimos de aceptación. Advierten que los criterios suelen ralentizar los procesos, que la frecuencia de los errores suele ser muy alta y que llegan a “cansar” al usuario y a abandonar las tareas sin llegar a culminarlas adecuadamente. Debido a ello y teniendo en cuenta que el fin último, está relacionado con el paso de un sistema monista a un sistema dualista, se opta por restringir lo mínimo, lo necesario para no perder costes por el camino realizado y funcionar con sistemas de avisos y alertas, así como ventanas de observaciones o anotaciones explicativas que podrán dar sentido a las diferencias que se muestren en los informes de situaciones de conciliación.

11.4.4 Informes de costes

En este apartado se obtienen distintos informes, tanto para el uso y análisis del usuario como para su presentación, todos ellos en formato Excel. Todas las modificaciones que se desarrollen en el módulo afectarán a los parámetros utilizados en los informes. No obstante, se contempla que los informes se descargarán en función de la asignación de distintos filtros:

Ilustración 50: Apartado informes de costes

The screenshot shows the 'sarEko - 067' web application interface. At the top, there is a header with the logo and navigation options like 'Operaciones', 'Tramitación de facturas', 'Impresión y Relaciones', 'Consultas e Informes', 'Gestión de tablas', and 'Gestión de costes'. The main content area is titled 'Informes de costes' and contains a 'Criterios de búsqueda' section with the following fields:

- Ejercicio: 2015
- Mes inicio: 00, Mes fin: 07
- Nivel de detalle: Programa 5 - Programa
- Tipo de informe: Porcentaje de cobertura
- Con detalle por tipo de ingreso

There is a 'DESCARGA DE DATOS EXCEL' button and an 'ATENCIÓN' warning box at the bottom stating: 'La generación de informes puede tardar varios segundos'.

- Primer filtro: el ejercicio. Aunque el primer año no se le presume operatividad, debido a que la clasificación por programas utilizado en años anteriores, hasta el 31-12-2014, no nos puede ofrecer este tipo de información, será imprescindible cuando se realicen los presupuestos de costes, con el objetivo de lograr una mayor operatividad y comparabilidad entre distintos ejercicios, pasados presentes y futuros.
- Segundo filtro: los periodos mensuales. Tal y como ocurre con el concepto del ejercicio, será preciso desdoblar el sistema automático y dar pasos para pasar del monismo al dualismo e incorporar información devengada que justifique y dé coherencia a la periodificación de la información. La información devengada de los costes de personal suele ser la más trascendental, pues los otros dos costes de mayor importancia relativa, como son los gastos corrientes y las amortizaciones, no suelen demandar ajustes tan precisos de devengo, bien porque vienen regularmente definidos (como en el caso de los gastos corrientes) bien porque no se miden (como en el caso de los costes de las amortizaciones).
- Tercer filtro: los niveles de detalle. Sirven para filtrar en función del número de dígitos (1, 2, 3 y 5 dígitos). Tal y como está diseñada la codificación de la clasificación por programas de las aplicaciones presupuestarias (3+2), heredadas de la clasificación funcional, el filtro de 4 dígitos suele presentar

deficiencias en otros módulos de SAREKO, por lo que, salvo necesidad imperiosa, resulta más conveniente prescindir de él. En el caso que nos ocupa, no ofrece mayores problemas debido a que en las descargas realizadas en cinco dígitos se pueden realizar estas agrupaciones ejecutando una serie de sencillos filtros.

Ilustración 51: Informes de costes, nivel de detalle

The screenshot shows the SAREKO web interface. At the top, there's a header with the logo and navigation menu. The main content area is titled 'Informes de costes'. Under 'Criterios de búsqueda', the following filters are applied:

- Ejercicio: 2015
- Mes inicio: 00, Mes fin: 07
- Nivel de detalle: Programa 5 - Programa
- Tipo de informe: Programa 5 - Programa (selected from a dropdown menu)
- Con detalle por tipo: checked

 A red button labeled 'DESCARGA DE DATOS EXCEL' is visible at the bottom right. A warning icon and text 'ATENCIÓN La generación de informes puede tardar varios segundos' is at the bottom left.

- El tipo de informe distingue el informe de los costes de los 5 estratos: coste operativo, coste funcional, coste efectivo, coste completo y coste del servicio, el informe de coberturas y sus porcentajes y los informes de los costes unitarios. Para una visión más intuitiva solicitan unos modelos de informes finales de coberturas y costes unitarios como los presentados para los informes de los costes en función de los distintos estratos.

Ilustración 52: Informes de costes, tipo de informe

This screenshot is similar to the previous one, but with different search criteria:

- Ejercicio: 2015
- Mes inicio: 00, Mes fin: 07
- Nivel de detalle: Programa 5 - Programa
- Tipo de informe: Porcentaje de cobertura (selected from a dropdown menu)
- Con detalle por tipo: checked

 The 'DESCARGA DE DATOS EXCEL' button and the 'ATENCIÓN' warning are also present.

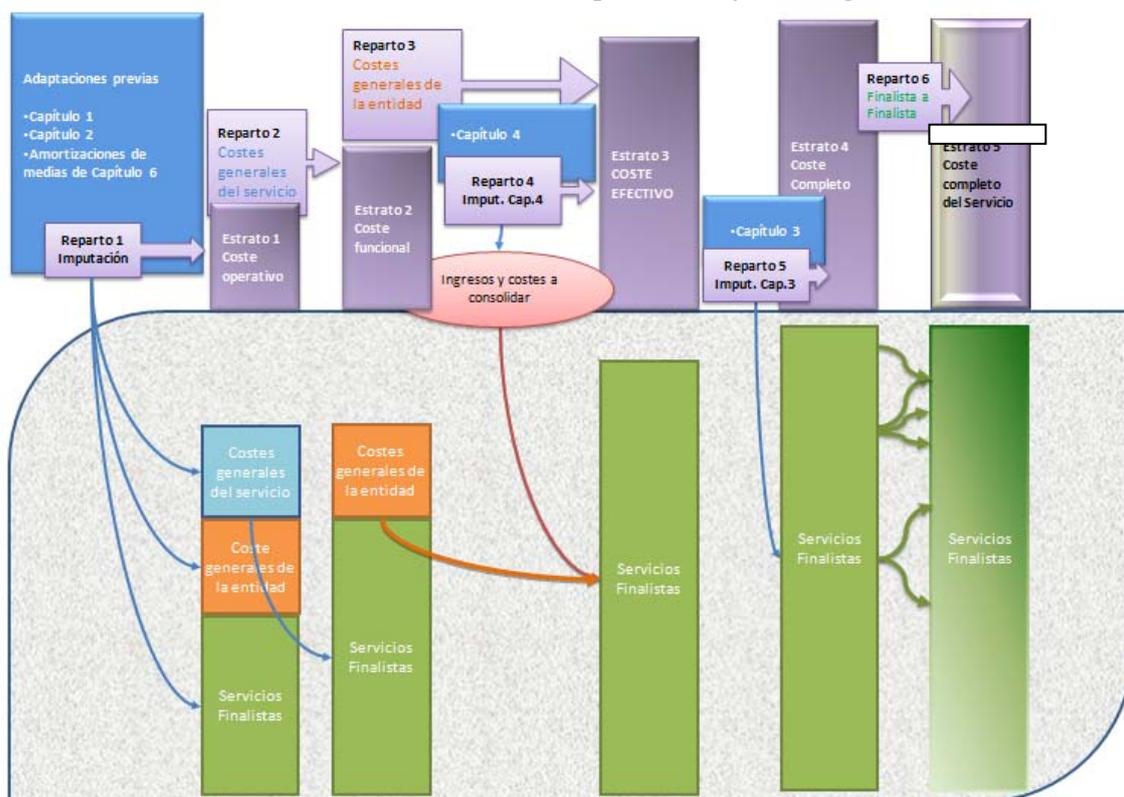
Tanto en el caso de los informes de coberturas como en el caso de los informes de costes unitarios se precisará información que no se obtiene de manera automática de los presupuestos y será necesario incorporar en el apartado de programas activos, estos son los ingresos y las medidas de las unidades de obra respectivamente.

En el caso de los ingresos, y para presentar distintos informes de coberturas, se trata sobre la posibilidad/necesidad de diferenciar, por una parte, ingresos propios del servicio como son las tasas y precios públicos, de subvenciones directas o vinculadas, de otros ingresos del servicio, como la venta de productos secundarios y, por otra parte, la gestión interna o externa de todos estos ingresos. En principio, no se prevé ningún conflicto conceptual ni informático exceptuando la poca relevancia que pueda llegar a tener en algunos servicios de algunas entidades.

Las unidades de medida, tal y como se indicó en la primera propuesta metodológica, necesitan un amplio consenso y conviene que sean los responsables institucionales quienes lleguen a un consenso al respecto. Aún así, aprovechando la aprobación de la Resolución de 23 de junio de 2015, estas unidades físicas de referencia se incorporan por defecto y se deja la opción de incorporar otras unidades de medida, que podrán ser consensuadas por los responsables institucionales o que el usuario considere significativas para las características del servicio en su municipio.

Para finalizar, con el objetivo de manejar de una manera sencilla los informes, se deja abierta la opción de poder visualizar el esquema del proceso realizado en la agregación de los costes que componen cada uno de los cuatro estratos de coste y tener presentes las características y diferencias de los estratos de coste.

Ilustración 53: Informes de costes, esquema de ayuda colgado en SAREKO



11.5 Resultados obtenidos

Con el módulo diseñado, se inicia la fase en la que las entidades colaboradoras lo implantan y desarrollan las tareas pertinentes para obtener los costes de los servicios públicos plasmados en los distintos tipos de informes. Estos primeros informes estarán basados en la información suministrada por el presupuesto aceptado puesto que todavía la clasificación por programas está en proceso de implantación en su primer ejercicio económico.

Para esta implantación, se activaron los módulos de modo exclusivo para los interventores de las entidades colaboradoras. Se realizaron las visitas a cada una de las entidades locales colaboradoras⁹⁵, con la asistencia tanto del secretario-interventor o interventor como del alcalde recién electo (en las elecciones locales de 24 de mayo de 2015). Se les hizo una presentación de la metodología y del módulo para asegurar su

⁹⁵ Ver Anexo IV.

participación y activar el permiso para que los miembros del grupo de trabajo pudieran indagar en sus cuentas como usuarios autorizados.

Costes de personal, costes corrientes y amortizaciones

Tal y como se ha expuesto, las sumas de unas adecuadas imputaciones de los costes de personal, los costes corrientes en bienes y servicios, y las amortizaciones pueden proporcionar más de un 90% del coste de los servicios públicos de gestión directa por la entidad municipal. Aunque la gestión de los servicios y las cuentas de cada ayuntamiento son muy variables y cambian de ejercicio en ejercicio, incluso en el mismo ayuntamiento, cada uno de estos elementos supone aproximadamente un tercio del coste del total de los servicios. Por ello, es necesario hacer un inciso y analizar en detalle cada uno de los tres elementos.

De los datos de la liquidación de los presupuestos (2008-2012) por capítulos del conjunto de los 88 municipios de Gipuzkoa se puede extraer la importancia y las variaciones de los capítulos I y II y del Capítulo VI de inversiones a lo largo de los ejercicios, en los que no conviene olvidar que interfirió una crisis económica de gran calado.

El Capítulo II es el más voluminoso en relación con los tres elementos analizados si bien es interesante observar los equilibrios porcentuales entre ellos y el vaivén que se produce. Los volúmenes de los arrendamientos, reparaciones, mantenimiento y servicios subcontratados oscilarán en función de las inversiones realizadas y en función del personal contratado y viceversa.

Tabla 24: Liquidación por capítulos de los municipios de Gipuzkoa 2008-2012

Capítulos	1	2	3	4	6	7	8	9	Totales
Ejercicio 2008	250.094.173 23,50%	299.994.332 28,19%	12.135.896 1,14%	175.815.065 16,52%	256.126.509 24,07%	37.175.630 3,49%	3.754.382 0,35%	29.023.170 2,73%	1.064.119.156 100%
Ejercicio 2009	265.877.175 21,36%	315.466.928 25,35%	7.184.437 0,58%	170.130.060 13,67%	401.372.894 32,25%	38.465.153 3,09%	3.832.164 0,31%	42.125.293 3,39%	1.244.454.105 100%
Ejercicio 2010	269.960.549 24,34%	304.505.693 27,46%	6.063.824 0,55%	170.809.510 15,40%	285.069.959 25,71%	19.618.228 1,77%	5.529.887 0,50%	47.415.845 4,28%	1.108.973.495 100%
Ejercicio 2011	262.444.507 25,26%	313.808.990 30,20%	7.517.394 0,72%	166.356.471 16,01%	212.708.756 20,47%	22.909.243 2,20%	2.565.856 0,25%	50.733.558 4,88%	1.039.044.774 100%
Ejercicio 2012	228.045.437 27,68%	282.172.362 34,25%	5.250.474 0,64%	144.043.688 17,48%	95.577.090 11,60%	15.795.367 1,92%	1.406.411 0,17%	51.570.128 6,26%	823.860.957 100%
Media anual	255.284.368 24,17%	303.189.661 28,71%	7.630.405 0,72%	165.430.959 15,66%	250.171.042 23,69%	26.792.724 2,54%	3.417.740 0,32%	44.173.599 4,18%	1.056.090.497 100%

Fuente: elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida, DFG.

El coste de personal es uno de los costes más emblemáticos, sus características más representativas en SAREKO están relacionadas con que: a) tiene una importancia

relativa alta, ya que, en general, representa una cuarta parte de los presupuestos y un tercio de los costes de los servicios; b) el coste asignado de manera automática no es un coste devengado; y c) la aplicación que gestiona el coste de personal en la mayoría de los ayuntamientos, Meta4, la opción de realizar imputaciones a distintos programas no está suficientemente desarrollado por los usuarios en municipios de baja población, siendo un inconveniente mayor en estos municipios debido al carácter multidisciplinar de las tareas que debe atender cada uno de los trabajadores.

Debido a ello, lo más correcto es trabajar con costes de personal extrapresupuestarios. Se podrá realizar una plantilla de asignación a servicios que, por regla general, no sufrirá muchas modificaciones, salvo ajustes porcentuales de imputación. En esta plantilla se podrán incorporar distintos centros de costes y actividades que faciliten y optimicen la imputación de los costes y se podrá aplicar el devengo de los costes de personal, como es el caso del devengo de las pagas extras.

Por su parte, el Capítulo II, en general, no suele presentar mayores problemas de asignación de costes y definición de claves de reparto objetivos, el problema suele estar originado por el gran volumen de mediciones y registros que haya que realizar. Este Capítulo es, por lo general, el que menos ajustes extrapresupuestarios realiza, ya que, si necesitan algún ajuste de asignación detectado a tiempo y que sea de trascendencia, se modifica en la misma contabilidad presupuestaria. Aún así, no se debe eludir que en este Capítulo también queda pendiente el tema del devengo de los costes corrientes en bienes y servicios que, en función de los importes que presente cada concepto y el modo de gestión y facturación, presentará una mayor o menor relevancia. El devengo necesariamente tiene que ser tratado en la contabilidad analítica, ahora bien, en función del principio de la importancia relativa, se pueden ajustar únicamente aquellos costes de importes significativos, que muestren desajustes temporales altos entre el consumo y la liquidación de la Obligación. Por ello, también en este Capítulo sigue siendo de gran interés activar y agrupar estos costes analíticos y significativos en los centros de coste o los servicios no finalistas.

Tabla 25: Clasificación económica de gastos corrientes en bienes y servicios

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
2				GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS.
	20			Arrendamientos y cánones.
		200		Arrendamientos de terrenos y bienes naturales.
		202		Arrendamientos de edificios y otras construcciones.
		203		Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utillaje.
		204		Arrendamientos de material de transporte.
		205		Arrendamientos de mobiliario y enseres.
		206		Arrendamientos de equipos para procesos de información.
		208		Arrendamientos de otro inmovilizado material.
		209		Cánones.
	21			Reparaciones, mantenimiento y conservación.
		210		Infraestructuras y bienes naturales.
		212		Edificios y otras construcciones.
		213		Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje.
		214		Elementos de transporte.
		215		Mobiliario.
		216		Equipos para procesos de información.
		219		Otro inmovilizado material.
	22			Material, suministros y otros.
		220		Material de oficina.
		221		Suministros.
		222		Comunicaciones.
		223		Transportes.
		224		Primas de seguros.
		225		Tributos.
		226		Gastos diversos.
		227		Trabajos realizados por otras empresas y profesionales.
	23			Indemnizaciones por razón del servicio.
		230		Dietas.
		231		Locomoción.
		233		Otras indemnizaciones.
	24			Gastos de publicaciones.
		240		Gastos de edición y distribución.
	25			Trabajos realizados por administraciones públicas y otras entidades públicas.
	26			Trabajos realizados por Instituciones sin fines de lucro.

Fuente: BOE, Orden EHA/3565/2008.

La problemática de las amortizaciones ya ha sido analizada en profundidad, únicamente señalar que la media del Capítulo VI de los últimos diez años obtenida de forma automática no deja indiferente a ninguno de los secretario-interventores e interventores que se abalanzan a analizar y a justificar los picos que se descubren y las medias que se revelan. Con lo que cumple la función encomendada de fomentar la gestión de un inventario actualizado, cuya imputación en los costes de los servicios sería también extrapresupuestario.

Con el ánimo de observar toda la casuística obtenida se presentan los costes de las entidades locales colaboradoras en un inicio y el avance realizado. Hay que puntualizar que el desglose en cada uno de los elementos de costes de personal, coste corriente de bienes y servicios y amortizaciones ha sido obtenido de forma automática, de la información de los presupuestos aprobados con la nueva codificación por programas, aprobadas mediante el DF 44/2014, de 16 de diciembre, básicamente debido a que las cuentas del ejercicio del 2014 no cuentan con la clasificación por programas. Esto supone que, en estos resultados, una de las razones fundamentales de uso de costes extrapresupuestarios, como es el devengo de los costes de periodos mensuales, queda prácticamente suspendida. Aún así, no se debería quitar importancia al devengo de estos tres elementos de coste cuando el proceso de cálculo de costes sea realizado en la fase O.

Por una parte, se encuentran aquellos que no realizan en el Capítulo I la asignación a los programas y asignan la mayor parte al coste DAGE para posteriormente en ajustes iniciales realizar el primer reparto. Ha sido lo más frecuente en municipios de menor población que, tal y como se viene señalando, son los que mayor necesidad de distribución tienen. Los municipios de población más alta, cuentan con personal más especializado y cuanto mayor sea el municipio cada trabajador será más especializado y atenderá un menor número de servicios. En lo que a la mancomunidad se refiere no hay problemas de asignación a los servicios pero el desarrollo del primer reparto de imputación contiene un mayor detalle. Por otra parte, el listado de la carta de servicios se puede ver duplicado entre los municipios de menor y mayor población lo que facilita la tarea de asignación de costes en los de menor población.

En aras de mantener el anonimato de las entidades que han colaborado en la tesis doctoral se ha optado por utilizar la siguiente denominación: Entidad local 1, 2, 3, 4, 5 y 6. En el conjunto de entidades que han participado están representados municipios de diferentes estratos de población así como mancomunidades y organismos autónomos.

Entidad local 1

El municipio de Entidad local 1 cuenta con 775 habitantes y un presupuesto anual liquidado que en los últimos cuatro años ronda los 1.250.000 euros.

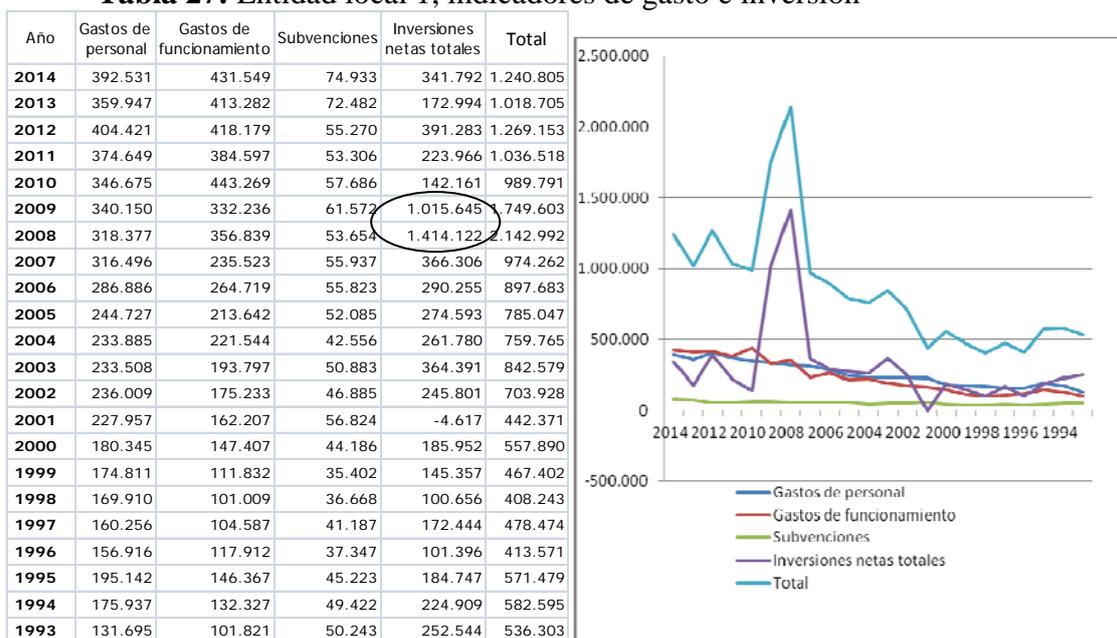
Tabla 26: Entidad local 1, evolución de la liquidación económica

Capítulo	2011	2012	2013	2014	Promedios
1	374.649	404.421	359.947	392.531	382.887
2	233.222	251.824	254.011	270.065	252.281
3	48.226	45.567	42.673	41.895	44.590
4	204.680	221.625	231.753	236.417	223.619
6	220.793	388.169	172.994	341.792	280.937
7	3.173	3.114	0	0	1.572
8	0	0	0	0	0
9	84.520	84.520	84.520	52.223	76.446
Total	1.169.264	1.399.240	1.145.898	1.334.924	1.262.332

Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

Si se amplía la visión a los últimos veintidós años, se puede extraer que su presupuesto en importes de las obligaciones reconocidas ha ido evolucionando de manera equilibrada salvo las Inversiones netas totales realizadas en los ejercicios, en los que irrumpió la crisis, 2008 y 2009. Debido a ello las amortizaciones transitorias, calculadas de manera automática, seguramente mostrarán unos valores superiores a lo habitual.

Tabla 27: Entidad local 1, indicadores de gasto e inversión⁹⁶



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

La estrategia de obtener los cuatro estratos de coste del servicio, de forma automática, por medio de datos presupuestarios, puede no ofrecer unos primeros resultados excelentes, sobre todo si en los registros de la contabilidad presupuestaria no se diferencian adecuadamente cada una de las partidas en los correspondientes programas o servicios finalistas. De esta manera el resultado del coste será una distribución lineal entre los servicios activos.

⁹⁶ Conceptos de los indicadores:

- Gastos de personal: recoge el importe de las obligaciones reconocidas con cargo al capítulo I.
- Gastos de funcionamiento: recoge las obligaciones reconocidas con cargo a compras de bienes y servicios corrientes y transferencias corrientes distintas a las recogidas en el indicador subvenciones.
- Subvenciones: recoge el importe de las obligaciones reconocidas en concepto de transferencias a empresas privadas, a familias e instituciones sin fines de lucro y al exterior, es decir, las transferencias de mera liberalidad.
- Inversiones netas totales: recoge el importe de las obligaciones reconocidas totales por gastos de capital (excepto amortización de pasivos financieros), minorado por las enajenaciones de inversiones.

Tabla 28: Entidad local 1, Reparto 1 sin ajustes iniciales

Programa	Deskribapena	kapitulu 1	kapitulu 2	Amortiz.
01100	Zor publikoa.	0,00	0,00	0,00
13200	Segurtasuna eta ordena publikoa.	0,00	0,00	240.198,02
13500	Babes zibila.	0,00	0,00	399,62
15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio orokorra.	0,00	15.000,00	5.000,00
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-	0,00	0,00	23.882,06
15210	Babes publikoko etxebizitzaren sustapena eta kudeaketa.	0,00	0,00	1.952,20
15320	Bide publikoen zolaketa.	0,00	0,00	86.043,73
16000	Estolderia.	0,00	63.200,00	0,00
16100	Edateko uraren etxez etxeko hornikuntza.	0,00	0,00	31.902,86
16210	Hondakinen bilketa.	0,00	0,00	23.139,93
16300	Bideak garbitzea.	0,00	3.000,00	10.000,00
16400	Hilerria eta hileta-zerbitzuak.	0,00	0,00	5.854,01
17210	Hiriguneetako hots-, argi- eta atmosfera-kutsaduraren	0,00	0,00	14.562,78
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	0,00	6.000,00	0,00
23100	Lehen mailako gizarte-laguntza.	0,00	0,00	49.757,07
31100	Osasungarritasun publikoaren babesa.	0,00	9.000,00	0,00
31200	Ospitaleak, laguntza-zerbitzuak eta osasun-zentroak.	0,00	0,00	46,02
32000	Hezkuntzaren arloko administrazio orokorra.	600,00	58.000,00	0,00
32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	0,00	0,00	0,00
32200	Bigarren hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	0,00	0,00	0,00
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza	0,00	0,00	0,00
32400	Bigarren hezkuntzako ikastetxeen funtzionamendua.	0,00	0,00	0,00
32500	Derrigorrezko eskolatzeta betetzen dela zaintzea.	0,00	0,00	0,00
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak	0,00	0,00	0,00
32700	Herritarren bizikidetzeta sustatzea.	0,00	0,00	0,00
33000	Kulturaren arloko administrazio orokorra.	0,00	0,00	200,00
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	0,00	0,00	1.706,26
33500	Euskara	0,00	0,00	0,00
34200	Kirol instalazioak.	0,00	0,00	3.737,90
41400	Landa garapena.	0,00	0,00	1.073,59
44110	Bidaiarien taldekako hiri-garraioa.	0,00	0,00	100,00
91200	Gobernu-organak.	41.000,00	1.000,00	79,30
92000	Administrazio orokorra.	325.500,00	170.000,00	21.259,85
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	0,00	0,00	1.823,75

Aspectos a destacar:

- El reducido número de servicios o programas.
- La imputación de casi todo el importe del Capítulo I a los costes DAGE.
- La imputación de la mayor parte de los costes del Capítulo II tanto a los costes DAGS como a los costes DAGE.
- Las amortizaciones transitorias, que recogen las prorratas de los capítulos VI y VII, suman un importe superior a lo que suele ser habitual, 522.718€ y casi iguala la suma de los otros dos elementos que suman $367.100 + 325.200 = 692.300€$ Habrá que examinar las partidas y realizar, si procede, las modificaciones necesarias.
- Los servicios que aparecen con saldos 0 en todos los conceptos, han sido activados de forma automática por tener un importe, de costes DAGS, que se debe repartir entre sus servicios finalistas (hijos). Tal y como se viene señalando se puede modificar tanto el importe, el criterio de reparto como los

destinatarios de los costes.

Evidentemente, con esta situación inicial los costes obtenidos no son nada elocuentes. Sin una distribución inicial adecuada de estos tres elementos y con la opción automática, el reparto de los costes DAGS que en este caso asumen gran parte de los costes del Capítulo II, son distribuidos de manera lineal en el caso señalado con la elipse y cuasi lineal en los otros casos. Pero además, en el siguiente reparto, el de los costes DAGE que asume todo el Capítulo I, casi duplica los importes asignados. Será necesario realizar ajustes iniciales de imputación de los tres elementos de coste.

Tabla 29: Entidad local 1, Informe de los costes sin ajustes iniciales

Programa	Deskribapena	Kostu operatiboa	Kostu funtzionala	Kostu efektiboa	Kostu bete
01100	Zor publikoa.	0,00	0,00	0,00	0,00
13200	Segurtasuna eta ordena publikoa.	240.198,02	240.198,02	445.998,06	461.635,31
13500	Babes zibila.	399,62	399,62	742,01	768,03
15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio	20.000,00	0,00	5.500,00	5.500,00
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa	23.882,06	28.151,36	53.771,25	55.656,54
15210	Babes publikoko etxebizitzaren sustapena eta	1.952,20	2.301,19	4.272,83	4.422,64
15320	Bide publikoen zolaketa.	86.043,73	101.425,44	188.326,06	194.929,01
16000	Estolderia.	63.200,00	63.200,00	250.349,34	259.126,90
16100	Edateko uraren etxez etxe homikuntza.	31.902,86	31.902,86	59.237,01	61.313,93
16210	Hondakinen bilketa.	23.139,93	23.139,93	42.966,07	44.472,51
16300	Bideak garbitzea.	13.000,00	13.000,00	114.138,31	118.140,14
16400	Hilerria eta hileta-zerbitzuak.	5.854,01	5.854,01	10.869,69	11.250,79
17210	Hiriguneetako hots-, argi- eta atmosfera-	14.562,78	14.562,78	27.040,08	27.988,14
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio	6.000,00	0,00	19.500,00	19.500,00
23100	Lehen mailako gizarte-laguntza.	49.757,07	55.757,07	103.529,35	107.159,22
31100	Osasungarritasun publikoaren babesa.	9.000,00	9.000,00	16.711,73	17.297,04
31200	Ospitaleak, laguntza-zerbitzuak eta osasun-	46,02	46,02	85,45	88,45
32000	Hezkuntzaren arloko administrazio orokorra.	58.600,00	0,00	0,00	0,00
32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeak	0,00	8.373,94	15.548,67	16.093,83
32200	Bigarren hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	0,00	8.373,94	15.548,67	16.093,83
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta	0,00	8.373,94	15.548,67	16.093,83
32400	Bigarren hezkuntzako ikastetxeen	0,00	8.373,94	15.548,67	16.093,83
32500	Derrigorrezko eskolatzeta betetzen dela	0,00	8.373,94	15.548,67	16.093,83
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak	0,00	8.373,94	15.548,67	16.093,83
32700	Herriarren bizikidetzeta sustatzea.	0,00	8.373,94	15.548,67	16.093,83
33000	Kulturaren arloko administrazio orokorra.	200,00	0,00	28.600,00	28.600,00
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	1.706,26	1.906,26	3.539,53	3.663,63
33500	Euskara	0,00	0,00	50.000,00	51.753,06
34200	Kirol instalazioak.	3.737,90	3.737,90	6.940,51	7.183,85
41400	Landa garapena.	1.073,59	1.073,59	1.993,44	2.063,33
44110	Bidaia-erari taldekako hiri-garraioa.	100,00	100,00	185,68	192,19
91200	Gobemu-organoak.	42.079,30	42.079,30	0,00	0,00
92000	Administrazio orokorra.	516.759,85	516.759,85	0,00	0,00
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	1.823,75	1.823,75	0,00	0,00

En el caso que nos ocupa, los ajustes iniciales, tanto los concernientes al Capítulo I como al Capítulo II, se han realizado en la misma aplicación. Aunque es cierto que el listado de programas no es excesivamente alto, conviene que esta tarea sea realizada con plantillas de hojas de cálculo Excel o Libre-office que permitan altas masivas semiautomáticas y mecanizar, de esta manera, el proceso de los ajustes iniciales del Capítulo I.

En lo que al Capítulo II se refiere lo más correcto sería ajustar correctamente la codificación específica de la clasificación por programas de la contabilidad presupuestaria y realizar los registros de los gastos realizando los repartos

correspondientes. Posteriormente, se podrán realizar, ajustes puntuales para optimizar algunas de las asignaciones y aplicar los devengos en las partidas que lo requiriesen.

Para realizar estas actualizaciones puntuales, entiéndase: altas, bajas y modificaciones, de datos relacionados de forma directa con los gastos presupuestarios, es decir, capítulos I, II, III y IV, y para consultar dichas actualizaciones, se utilizará el apartado de ajustes iniciales, igualmente, cabe la posibilidad de descargar, para distintos usos de consulta o análisis, todas las modificaciones realizadas en formato: Informe en Excel de los ajustes iniciales.

Ilustración 54: Entidad local 1, ajustes iniciales del Capítulo I, II y IV

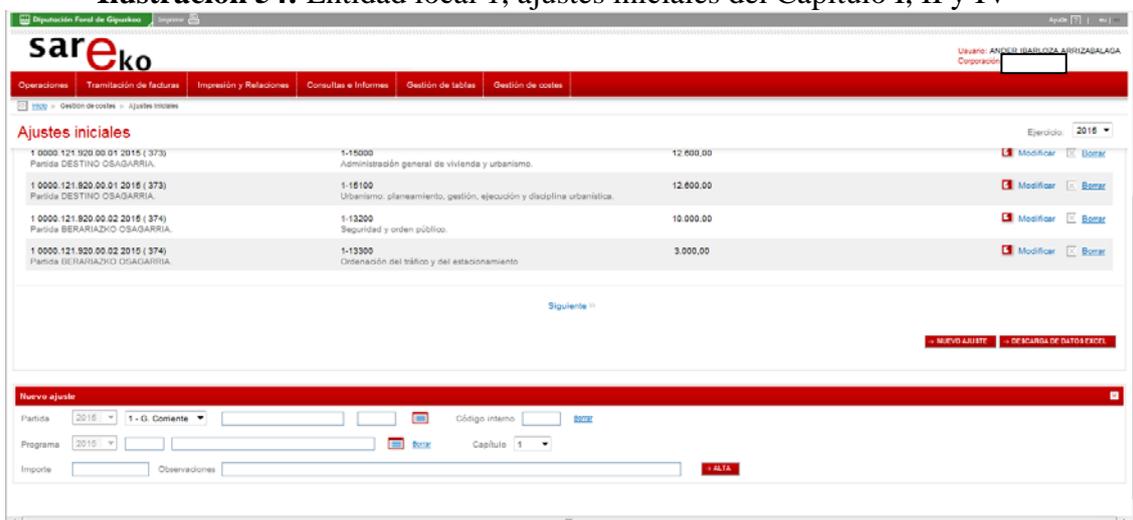


Tabla 30: Entidad local 1, Informe en Excel de todos los ajustes iniciales

Partida	Descripción partida	Capítulo origen	Programa origen	Capítulo destino	Programa destino	Descripción programa	Importe	Observaciones
1 0000 421 160 00 03 2015(46)	GIPUZKOAKO UR KONTORTZIOARI(URA)	4	16000	4	16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	98 000,00	estolderiatik banatu
1 0000 100 912 00 01 2015(1)	ALKATE ETA ZINEGOTZIEN	1	91200	1	13200	Seguridad y orden público.	10 000,00	
1 0000 100 912 00 01 2015(1)	ALKATE ETA ZINEGOTZIEN	1	91200	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	15 000,00	
1 0000 100 912 00 01 2015(1)	ALKATE ETA ZINEGOTZIEN	1	91200	1	15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina	6 000,00	
1 0000 120 920 00 01 2015(3)	ONARRIZKO ORDAINKE TAK.	1	92000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	17 500,00	
1 0000 120 920 00 01 2015(3)	ONARRIZKO ORDAINKE TAK.	1	92000	1	16210	Recogida de residuos.	17 500,00	
1 0000 121 920 00 01 2015(373)	DESTINO OSAGARRIA.	1	92000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	12 600,00	
1 0000 121 920 00 01 2015(373)	DESTINO OSAGARRIA.	1	92000	1	15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina	12 600,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	13200	Seguridad y orden público.	10 000,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	3 000,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	13400	Movilidad urbana.	3 000,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	13600	Servicio de prevención y extinción de incendios, y salvamento.	3 000,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	10 700,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina	12 700,00	
1 0000 131 920 00 01 2015(581)	PERTSONAL LABORALA.	1	92000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	40 000,00	
1 0000 160 912 00 01 2015(535)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	91200	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	5 000,00	
1 0000 160 912 00 01 2015(535)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	91200	1	15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina	5 000,00	
1 0000 160 920 00 01 2015(11)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	92000	1	13200	Seguridad y orden público.	1 000,00	
1 0000 160 920 00 01 2015(11)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	92000	1	13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	1 000,00	
1 0000 160 920 00 01 2015(11)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	92000	1	13400	Movilidad urbana.	1 000,00	
1 0000 160 920 00 01 2015(11)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	92000	1	13600	Servicio de prevención y extinción de incendios, y salvamento.	1 000,00	
1 0000 160 920 00 01 2015(11)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	92000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	28 000,00	
1 0000 160 920 00 01 2015(11)	GIZARTE SEGURANTZA.	1	92000	1	15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina	28 000,00	
1 0000 160 920 00 03 2015(341)	FRATERNIDAD MUPRESA (AT-EP)	1	92000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	1 900,00	
1 0000 160 920 00 04 2015(12)	ELKARKIDETZA.	1	92000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	8 000,00	
1 0000 162 320 00 01 2015(13)	FUNTZIONARIEN PRESTAKUNTZA.	1	32000	1	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	600,00	
						Administración general de cultura.	200,00	6 kapituluan zegoen
1 0000 221 920 00 01 2015(30)	ENERGIA ELEKTRIKOAREN HORNIDURA	2	92000	2	16210	Recogida de residuos	10 800,00	9 800 X 6
1 0000 227 920 00 07 2015(40)	AZTERKETA ETA LAN TEKNIKOAK	2	92000	2	15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	20 000,00	ARKITEKTOAREN
1 0000 120 920 00 01 2015(3)	ONARRIZKO ORDAINKE TAK.	1	92000	1	15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina	17 500,00	
1 0000 421 163 00 02 2015(47)	UROLA ERDIALDEKO ZERBITZU	4	16300	1	16210	Recogida de residuos.	90 000,00	LEHEN 163
1 0000 120 920 00 01 2015(3)	ONARRIZKO ORDAINKE TAK.	1	92000	1	16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	17 500,00	LANBILE BATEN
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	41400	Desarrollo rural.	3 000,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	53000	Administración general de cultura.	17 500,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	32000	Administración general de educación.	17 500,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	34200	Instalaciones deportivas.	17 500,00	
1 0000 121 920 00 02 2015(374)	BERARIAZKO OSAGARRIA.	1	92000	1	16400	Cementerio y servicios funerarios.	5 000,00	

En lo que a las amortizaciones transitorias se refiere, como ya se ha expuesto, suman un importe superior a la inversión del último sexenio debido a las inversiones

realizadas en los años 2007, 2008 y 2009 que sube la media hasta los 522.718€ Para aquellas entidades que no cuenten con un inventario actualizado, en el mismo archivo de descarga del cálculo de las amortizaciones transitorias, se descarga la información detallada partida por partida de cada uno de los importes que componen la amortización transitoria.

Tabla 31: Entidad local 1, cálculo de las amortizaciones transitorias

Programa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Importe
TOTAL	290.255	1.007.971	1.414.122	1.015.645	142.161	223.966	391.283	172.994	341.792	227.000	522.719
13200	96.041	821.068	1.257.585	144.876	1.200	0	81.211	0	0	0	240.198
13500	0	3.996	0	0	0	0	0	0	0	0	400
15000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	50.000	5.000
15100	0	0	15.540	195.646	0	8.248	10.986	8.400	0	0	23.882
15210	0	0	12.672	6.850	0	0	0	0	0	0	1.952
15320	191.964	1.900	26.409	16.000	62.152	174.194	172.681	67.362	147.775	0	86.044
16000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16100	0	0	85.217	173.846	6.087	1.580	16.966	0	35.332	0	31.903
16210	0	0	10.414	0	0	0	104.524	59.814	56.648	0	23.140
16300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100.000	10.000
16400	0	0	0	0	58.540	0	0	0	0	0	5.854
17210	0	0	0	145.628	0	0	0	0	0	0	14.563
23100	0	160.488	2.981	307.326	9.849	15.125	1.801	0	0	0	49.757
31200	0	0	0	0	0	460	0	0	0	0	46
33000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.000	200
33300	0	0	0	11.600	0	2.360	0	1.507	1.596	0	1.706
34200	2.250	2.282	2.512	3.136	4.333	19.752	3.114	0	0	0	3.738
41200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
41400	0	0	0	10.736	0	0	0	0	0	0	1.074
44110	0	0	0	0	0	1.000	0	0	0	0	100
91200	0	0	793	0	0	0	0	0	0	0	79
92000	0	0	0	0	0	1.246	0	35.911	100.442	75.000	21.260
93200	0	18.238	0	0	0	0	0	0	0	0	1.824

Tabla 32: Entidad local 1, listado de partidas de capítulos VI y VII de la década

Código	Ppto.	Tipo	Partida	Año	Funcional	Programa	Descripción	Importe
346	2006	1	0000.601.201.00.01	2006	20100	13200	HERRIKO PLAZAN ETA PARKEAN KONPONKETAK.	15.183,36
157	2006	1	0000.623.511.00.02	2006	51100	15320	BASERRI BIDEAK KONPONDU ETA ASFALTATU.	191.964,39
338	2006	1	0000.643.210.00.01	2006	21000	13200	ERABILERA ANITZEKO PROJEKTOA IDAZTEA.	50.285,29
340	2006	1	0000.643.218.00.02	2006	21800	13200	UDALAREN WEB ORRIA	15.823,16
333	2006	1	0000.682.313.00.01	2006	31300	23100		0,00
343	2006	1	0000.683.224.00.04	2006	22400	13200	SUAREN AURKAKO SISTEMAK BASERRIETAN.	3.690,51
345	2006	1	0000.683.224.00.05	2006	22400	13200	BASERRIETAN POSTA KUTXATILAK.	325,86
298	2006	1	0000.685.121.00.01	2006	12100	92000		0,00
306	2006	1	0000.685.442.00.99	2006	44200	16210	BESTELAKO LANABESAK.	0,00
339	2006	1	0000.686.227.00.01	2006	22700	13200	INFORMAZIO PROZESUETARAKO EKIPOAK.	1.214,52
342	2006	1	0000.692.201.00.01	2006	20100	13200	NEKAZAL ELEKTRIFIKAZIOA.	9.517,84
303	2006	1	0000.721.444.00.01	2006	44400	17210	MANKOMUNITATE ETA KONTSORTZIOEI.	0,00
221	2006	1	0000.781.323.00.01	2006	32300	23100	"GIZARTE ERREFOR.LANGILE"UROLA KOSTA MAN	0,00
73	2006	1	0000.781.454.00.01	2006	45400	34200	IDI DEMAK	2.250,40
297	2006	1	0000.781.454.00.02	2006	45400	34200		0,00
386	2007	1	0000.622.321.00.01	2007	32100	23100	BASAKAITZ ESKOLAN HAURRESKOLA.	128.686,32
382	2007	1	0000.623.223.00.01	2007	22300	13500	ZAHAR ETXEKO KAFETERA.	3.996,20
387	2007	1	0000.623.321.00.02	2007	32100	23100	ATARI SORO PLAZAN UMEEN JOLASAK.	31.801,63
157	2007	1	0000.623.511.00.02	2007	51100	15320	BASERRI BIDEAK KONPONDU ETA ASFALTATU.	1.900,00
340	2007	1	0000.643.218.00.02	2007	21800	13200	UDALAREN WEB ORRIA	0,00
372	2007	1	0000.682.221.90.01	2007	22190	13200	ERABILERA ANITZEKO GUNEAREN ERAIKUNTZA.	821.067,83
303	2007	1	0000.721.444.00.01	2007	44400	17210	MANKOMUNITATE ETA KONTSORTZIOEI.	0,00
384	2007	1	0000.780.654.00.01	2007	65400	93200	EUSKAL HERRIA KALEKO JABE KOMUNITATEA.	17.237,50
221	2007	1	0000.781.323.00.01	2007	32300	23100	"GIZARTE ERREFOR.LANGILE"UROLA KOSTA MAN	0,00
73	2007	1	0000.781.454.00.01	2007	45400	34200	IDI DEMAK	2.281,55
383	2007	1	0000.781.654.00.01	2007	65400	93200	ELIZAKO LAGUNTZA.	1.000,00
385	2007	1	0000.781.654.00.02	2007	65400	93200	BASERRIETAKO FATXADAK PINTATZEKO LAGUNTZ	0,00
419	2008	1	0000.623.511.00.02	2007	51100	15320	BASERRI BIDEAK KONPONDU ETA ASFALTATU	0,00
424	2008	1	0000.601.432.00.01	2008	43200	15100	LAURUBU INGURUAREN URBANIZAZIOA	15.095,23
421	2008	1	0000.601.441.00.01	2008	44100	16100	SANEAMENDUAREN LURREN DESJABETZEA.	5.402,96
417	2008	1	0000.601.442.00.01	2008	44200	16210	BALTASAR ETX. KALE. ZABOR BABESLEAK	10.413,74
420	2008	1	0000.622.321.00.01	2008	32100	23100	HAURRESKOLA	2.980,54
422	2008	1	0000.622.432.00.01	2008	43200	15100	ZUBIALDEKO ZUBIA TXUKUNTZEA.	444,99

En este caso, el dato de la cuota de amortización del inventario municipal actualizado y gestionado por una empresa externa, asciende a los 266.843€, casi la

mitad de la amortización transitoria pero acorde con las inversiones realizadas en el ultimo sexenio.

La actualización de las amortizaciones no se lleva a cabo en el apartado de ajustes iniciales, tal y como se realizan las actualizaciones con los capítulos I, II, III y IV, sino que se llevan a cabo en el apartado de Programas activos (ilustración), ya que no se trata de un dato con procedencia directa de la contabilidad presupuestaria del ejercicio. Se puede llevar a cabo esta tarea, bien realizando altas masivas de los registros en Excel, o bien, siempre que el número de servicios no sea demasiado elevado como ocurre en este caso, realizando las modificaciones de una en una, en el apartado de detalle de programa incluido dentro del apartado de Programas activos.

Ilustración 55: Entidad local 1, Programas activos para actualizar amortizaciones

Código	Descripción	Tipo	Tipo reparto	Importe amortiz.	Gestión externa			Financiado		#
					Ingresos propios	Ingresos subvenciones	Costes	Con ingresos propios	Por subvenciones	
01100	Deuda pública	Gastos generales de la entidad	Proporcional	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1
13200	Seguridad y orden público	Finalista		399,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	Finalista		0,00	0,00	0,00	0,00	700,00	0,00	1
13400	Movilidad urbana	Finalista		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1
13600	Servicio de prevención y extinción de incendios y salvamento	Finalista		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1
15000	Administración general de vivienda y urbanismo	Gastos generales	Proporcional	5.000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1

Ilustración 56: Entidad local 1, alta masiva de amortizaciones de inventario

Tipos de volcado

Importes (gestión externa) Plantilla importes (gestión externa)
 Importes amortizaciones Plantilla amortizaciones
 Importes financiación Plantilla importes financiación (ingresos propios / subvenciones)

Fichero: Examinar

Ilustración 57: Entidad local 1, Detalle de programa para actualizar amortizaciones puntuales

The screenshot shows the 'Detalle programa' screen in the sareko system. The header includes the 'sareko' logo and the user 'ANDER BIALOZA ARRIZABALAGA'. The main content area is divided into two sections: 'Datos programa' and 'Reparto'.

Datos programa:

- Ejercicio: 2015
- Código: 13200
- Descripción: Seguridad y orden público.
- Tipo: Finalista
- Tipo reparto: (empty)
- Tipo de gestión: Gestión directa por la entidad
- Importe amortizaciones: 399,00
- Financiado con ingresos propios: 0,00
- Financiado por subvenciones: 0,00
- Gestión externa:
 - Ingresos propios: 0,00
 - Ingresos subvenciones: 0,00
 - Costes: 0,00

Reparto:

Programa	Descripción	Denominación	Número
Programa sin unidades asignadas			

Una vez realizados los ajustes iniciales como la sustitución de las amortizaciones, se puede consultar el estado de conciliación que informa sobre las diferencias entre los importes de la información presupuestaria y los importes de los costes asignados a los servicios en estos mismos conceptos económicos.

Lo habitual es que haya grandes diferencias en las amortizaciones y en el concepto de costes externos de gestión no directa, en el resto de los conceptos no se deberían presentar diferencias importantes. Las diferencias entre las amortizaciones transitorias y las amortizaciones de inventario son una realidad en todas las entidades y se justifica con el efecto de la crisis en los importes de las inversiones del segundo quinquenio del decenio.

Aunque no es el caso del Ayuntamiento de Entidad local 1, los gastos externos de gestión no directa no son recogidos en la contabilidad presupuestaria, en todo caso lo recogería la contabilidad consolidada. Siempre que la entidad externa que gestiona el servicio no disponga de otros ingresos, el Capítulo IV igualará estos gastos pero si dispone de ingresos propios y subvenciones el coste será muy superior al Capítulo IV y de ahí derivaran las diferencias en el estado de conciliación.

Ilustración 58: Entidad local 1, Estado de conciliación

GASTOS	Gasto presupuestario		Ajustes iniciales		Coste total	
Capítulo 1. Gastos de personal	367.100,00	23,04 %	0,00	0,00 %	367.100,00	27,45 %
Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios	325.200,00	20,41 %	200,00	-0,08 %	325.400,00	24,33 %
Amortizaciones (capítulos 6 y 7)	522.718,93	32,81 %	-255.875,93	100,08 %	266.843,00	19,95 %
Capítulo 4. Transferencias y subvenciones corrientes	328.100,00	20,69 %	0,00	0,00 %	328.100,00	24,53 %
Costes externos de gestión no directa	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %
Capítulo 3. Gastos financieros	50.000,00	3,14 %	0,00	0,00 %	50.000,00	3,74 %
Total	1.593.118,93		-255.675,93		1.337.443,00	

De este modo, teniendo en cuenta el punto de partida y que se trata de presupuestos aprobados, sin modificar los repartos por defecto de los DAGS y DAGE, tanto el informe como el detalle de los costes se presentan con un aspecto bastante más considerado, y ni qué decir, el Informe de coberturas.

Tabla 33: Entidad local 1, Informe de los costes con ajustes iniciales

Programa	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo	Coste del servicio
	TOTAL	959.343	959.343	1.287.443	1.337.443	1.337.443
13200	Seguridad y orden público.	11.399	11.399	14.730	15.302	15.302
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	4.000	4.000	5.169	5.370	5.370
13400	Movilidad urbana.	4.000	4.000	5.169	5.370	5.370
13600	Servicio de prevención y extinción de incendios, y salvamento.	4.000	4.000	5.169	5.370	5.370
15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	90.700	0	0	0	0
15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	99.682	146.606	193.073	200.571	200.571
15210	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.	1.952	2.871	3.781	3.928	3.928
15320	Pavimentación de vías públicas.	91.043	133.900	176.340	183.189	183.189
16000	Alcantarillado.	63.200	63.200	116.670	121.201	121.201
16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	49.402	49.402	161.840	168.125	168.125
16210	Recogida de residuos.	51.439	51.439	156.472	162.549	162.549
16300	Limpieza varía.	17.500	17.500	22.614	23.493	23.493
16400	Cementerio y servicios funerarios.	10.854	10.854	14.026	14.571	14.571
17210	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las	14.562	14.562	18.818	19.549	19.549
23000	Administración general de servicios sociales.	23.500	0	0	0	0
23100	Asistencia social primaria.	40.287	63.787	101.929	105.887	105.887
31100	Protección de la salubridad pública.	9.000	9.000	11.630	12.082	12.082
31200	Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.	46	46	59	62	62
32000	Administración general de educación.	75.500	0	0	0	0
32300	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil y primaria y educa	17.500	32.600	42.127	43.763	43.763
32500	Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	7.500	67.900	87.744	91.151	91.151
33000	Administración general de cultura.	17.700	0	0	0	0
33300	Equipamientos culturales y museos.	9.206	9.206	11.896	12.358	12.358
33500	Euskara	3.000	20.700	105.350	109.441	109.441
34200	Instalaciones deportivas.	21.237	21.237	27.444	28.509	28.509
41400	Desarrollo rural.	4.073	4.073	5.263	5.468	5.468
44110	Transporte colectivo urbano de viajeros.	100	100	129	134	134
91200	Órganos de gobierno.	25.379	25.379	0	0	0
92000	Administración general.	189.759	189.759	0	0	0
93200	Gestión del sistema tributario.	1.823	1.823	0	0	0

Tabla 34: Entidad local 1, detalle de la composición de los costes del informe

Programa	Descripción	Capítulo 1	Capítulo 2	Amortiz.	Coste operativo	2º reparto:	Coste funcional	3º reparto: gastos	Capítulo 4 (sin gastos)	Coste efectivo	Intereses	Coste completo
		1	2	4	5 = 1+2+3+4	6	7 = 5+6	8	9	12 = 7+8+9	13	14 = 12+13
	TOTAL	367.100	325.400	266.843	959.343	0	959.343	-0	328.100	1.287.443	50.000	1.337.443
13200	Seguridad y orden público.	11.000	0	399	11.399	0	11.399	3.331	0	14.730	572	15.302
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	4.000	0	0	4.000	0	4.000	1.169	0	5.169	201	5.370
13400	Movilidad urbana.	4.000	0	0	4.000	0	4.000	1.169	0	5.169	201	5.370
13600	Servicio de prevención y extinción de incendios, y salvamento.	4.000	0	0	4.000	0	4.000	1.169	0	5.169	201	5.370
15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	50.700	35.000	5.000	90.700	-90.700	0	0	0	0	0	0
15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	75.800	0	23.882	99.682	46.924	146.606	42.846	3.621	193.073	7.498	200.571
15210	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.	0	0	1.952	1.952	919	2.871	839	71	3.781	147	3.928
15320	Pavimentación de vías públicas.	5.000	0	86.043	91.043	42.857	133.900	39.132	3.308	176.340	6.848	183.189
16000	Alcantarillado.	0	63.200	0	63.200	0	63.200	18.470	35.000	116.670	4.531	121.201
16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	17.500	0	31.902	49.402	0	49.402	14.438	98.000	161.840	6.285	168.125
16210	Recogida de residuos.	17.500	10.800	23.139	51.439	0	51.439	15.033	90.000	156.472	6.077	162.549
16300	Limpieza viaria.	4.500	3.000	10.000	17.500	0	17.500	5.114	0	22.614	878	23.493
16400	Cementerio y servicios funerarios.	5.000	0	5.854	10.854	0	10.854	3.172	0	14.026	545	14.571
17210	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las	0	0	14.562	14.562	0	14.562	4.256	0	18.818	731	19.549
23000	Administración general de servicios sociales.	17.500	6.000	0	23.500	-23.500	0	0	0	0	0	0
23100	Asistencia social primaria.	6.000	0	34.287	40.287	23.500	63.787	18.642	19.500	101.929	3.959	105.887
31100	Protección de la salubridad pública.	0	9.000	0	9.000	0	9.000	2.630	0	11.630	452	12.082
31200	Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.	0	0	46	46	0	46	13	0	59	2	62
32000	Administración general de educación.	17.500	58.000	0	75.500	-75.500	0	0	0	0	0	0
32300	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil y primaria y educa	17.500	0	0	17.500	15.100	32.600	9.527	0	42.127	1.636	43.763
32500	Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	7.500	0	0	7.500	60.400	67.900	19.844	0	87.744	3.408	91.151
33000	Administración general de cultura.	17.500	200	0	17.700	-17.700	0	0	0	0	0	0
33300	Equipamientos culturales y museos.	7.500	0	1.706	9.206	0	9.206	2.690	0	11.896	462	12.358
33500	Euskara	3.000	0	0	3.000	17.700	20.700	6.050	78.600	105.350	4.091	109.441
34200	Instalaciones deportivas.	17.500	0	3.737	21.237	0	21.237	6.207	0	27.444	1.066	28.509
41400	Desarrollo rural.	3.000	0	1.073	4.073	0	4.073	1.190	0	5.263	204	5.468
44110	Transporte colectivo urbano de viajeros.	0	0	100	100	0	100	29	0	129	5	134
91200	Órganos de gobierno.	24.300	1.000	79	25.379	0	25.379	-25.379	0	0	0	0
92000	Administración general.	29.300	139.200	21.259	189.759	0	189.759	-189.759	0	0	0	0
93200	Gestión del sistema tributario.	0	0	1.823	1.823	0	1.823	-1.823	0	0	0	0

Tabla 35: Entidad local 1, Porcentajes de cobertura

Programa	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo	Ingresos por tasas y precios públicos (1)	% Cobertura coste operativo	% Cobertura coste funcional	% Cobertura coste efectivo	% Cobertura coste completo
	TOTAL	959.343	959.343	1.287.443	1.337.443	200.800	21%	21%	16%	15%
13200	Seguridad y orden público.	11.399	11.399	14.730	15.302	0	0%	0%	0%	0%
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	4.000	4.000	5.169	5.370	700	18%	18%	14%	13%
13400	Movilidad urbana.	4.000	4.000	5.169	5.370	0	0%	0%	0%	0%
13600	Servicio de prevención y extinción de incendios, y salvamento.	4.000	4.000	5.169	5.370	0	0%	0%	0%	0%
15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	90.700	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%
15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	99.682	146.606	193.073	200.571	0	0%	0%	0%	0%
15210	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.	1.952	2.871	3.781	3.928	0	0%	0%	0%	0%
15320	Pavimentación de vías públicas.	91.043	133.900	176.340	183.189	0	0%	0%	0%	0%
16000	Alcantarillado.	63.200	63.200	116.670	121.201	25.000	40%	40%	21%	21%
16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	49.402	49.402	161.840	168.125	100.000	202%	202%	62%	59%
16210	Recogida de residuos.	51.439	51.439	156.472	162.549	50.000	97%	97%	32%	31%
16300	Limpieza viaria.	17.500	17.500	22.614	23.493	0	0%	0%	0%	0%
16400	Cementerio y servicios funerarios.	10.854	10.854	14.026	14.571	2.000	18%	18%	14%	14%
17210	Protección contra la contaminación acústica, luminica y atmosférica en las	14.562	14.562	18.818	19.549	0	0%	0%	0%	0%
23000	Administración general de servicios sociales.	23.500	0	0	0	100	0%	0%	0%	0%
23100	Asistencia social primaria.	40.287	63.787	101.929	105.887	0	0%	0%	0%	0%
31100	Protección de la salubridad pública.	9.000	9.000	11.630	12.082	0	0%	0%	0%	0%
31200	Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.	46	46	59	62	0	0%	0%	0%	0%
32000	Administración general de educación.	75.500	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%
32300	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil y primaria y educa	17.500	32.600	42.127	43.763	0	0%	0%	0%	0%
32500	Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	7.500	67.900	87.744	91.151	0	0%	0%	0%	0%
33000	Administración general de cultura.	17.700	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%
33300	Equipamientos culturales y museos.	9.206	9.206	11.896	12.358	0	0%	0%	0%	0%
33500	Euskara	3.000	20.700	105.350	109.441	0	0%	0%	0%	0%
34200	Instalaciones deportivas.	21.237	21.237	27.444	28.509	23.000	108%	108%	84%	81%
41400	Desarrollo rural.	4.073	4.073	5.263	5.468	0	0%	0%	0%	0%
44110	Transporte colectivo urbano de viajeros.	100	100	129	134	0	0%	0%	0%	0%
91200	Organos de gobierno.	25.379	25.379	0	0	0	0%	0%	0%	0%
92000	Administración general.	189.759	189.759	0	0	0	0%	0%	0%	0%
93200	Gestión del sistema tributario.	1.823	1.823	0	0	0	0%	0%	0%	0%

Tabla 36: Entidad local 1, Coste unitario del coste completo por N° de habitantes

Programa	Descripción	Coste completo	Nombre del medidor	Numero de unidades	Coste unitario
13200	Seguridad y orden público.	15.302			
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	5.370			
13400	Movilidad urbana.	5.370			
13600	Servicio de prevención y extinción de incendios, y	5.370	Nº habitantes	775	7
15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina	200.571	Nº habitantes	775	259
15210	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.	3.928	Nº habitantes	775	5
15320	Pavimentación de vías públicas.	183.189	Nº habitantes	775	236
16000	Alcantarillado.	121.201	Nº habitantes	775	156
16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	168.125	Nº habitantes	775	217
16210	Recogida de residuos.	162.549	Nº habitantes	775	210
16300	Limpieza viaria.	23.493	Nº habitantes	775	30
16400	Cementerio y servicios funerarios.	14.571	Nº habitantes	775	19
17210	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y	19.549	Nº habitantes	775	25
23100	Asistencia social primaria.	105.887	Nº habitantes	775	137
31100	Protección de la salubridad pública.	12.082	Nº habitantes	775	16
31200	Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.	62	Nº habitantes	775	0
32300	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil	43.763	Nº habitantes	775	56
32500	Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	91.151	Nº habitantes	775	118
33300	Equipamientos culturales y museos.	12.358	Nº habitantes	775	16
33500	Euskara	109.441	Nº habitantes	775	141
34200	Instalaciones deportivas.	28.509	Nº habitantes	775	37
41400	Desarrollo rural.	5.468	Nº habitantes	775	7
44110	Transporte colectivo urbano de viajeros.	134	Nº habitantes	775	0
					1.692

Entidad local 2

El municipio de Entidad local 2 cuenta con 3.656 habitantes y un presupuesto anual liquidado que en los últimos cuatro años y con las consecuencias de la crisis a cuentas ronda unos cuatro millones y medio de euros.

Tabla 37: Entidad local 2, evolución de la liquidación económica

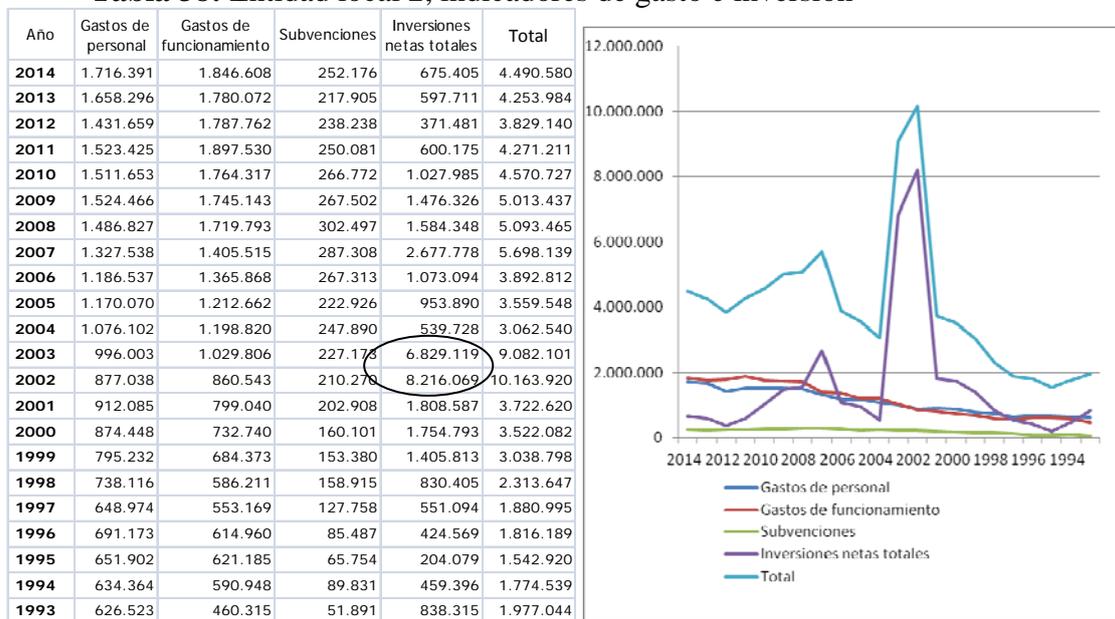
Capítulo	2011	2012	2013	2014	Promedios
1	1.437.359	1.348.011	1.568.214	1.625.488	1.494.768
2	1.823.161	1.717.642	1.677.960	1.747.413	1.741.544
3	26.084	22.402	9.522	8.402	16.603
4	411.855	378.497	364.627	400.000	388.745
6	660.985	238.923	468.306	545.607	478.455
7	112.988	115.967	120.084	119.519	117.140
8	5.409	0	0	1.000	1.602
9	571.890	411.088	390.957	232.104	401.510
Total	5.049.731	4.232.530	4.599.670	4.679.533	4.640.366

Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

En los últimos veintidós años los Gastos de personal, los Gastos de funcionamiento y las Subvenciones han ido evolucionando de manera equilibrada pero las Inversiones netas totales realizadas han sufrido grandes altibajos. Especialmente los años 2002 y 2003, coincidiendo con el cambio a la moneda única, fueron dos años de grandes inversiones y las amortizaciones transitorias calculadas de forma automática en base a los últimos diez años no los contemplan. Habrá que analizar el estado en el que

se encuentran actualmente dichas inversiones y adecuar las cuotas de las amortizaciones. Un dato estadístico es el promedio de las inversiones netas de los veintidós años, que asciende a 1.586.371€

Tabla 38: Entidad local 2, indicadores de gasto e inversión



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

Al igual que ocurre con Entidad local 1, el Capítulo I de gastos de personal se registra en la contabilidad presupuestaria casi en su totalidad al área de gasto 9, al realizar la asignación automática, el área de gasto 9 se imputa a los costes DAGE y esto supone una distribución porcentual en función del conjunto de los costes imputados por los otros dos conceptos de gasto, como son el gasto corriente y las amortizaciones transitorias, salvo que se realicen los ajustes iniciales que es lo correcto.

Tabla 39: Entidad local 2, Reparto 1 sin ajustes iniciales

	A	B	F	G	J
1	Programa	Deskribapena	Kapitulu 1	Kapitulu 2	Amortiz.
2	01100	Zer publikoa.	0,00	0,00	0,00
3	13200	Segurtaruna eta ardura publikoa.	0,00	0,00	1.229,33
4	13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	0,00	9.500,00	0,00
5	13400	Hiri-mugikartaruna.	0,00	0,00	5.000,00
6	15100	Hiriqintza; planqintza, kudeaketa, exekuzioa eta	0,00	36.570,00	124.789,74
7	15320	Bide publikoen zabalaketa.	0,00	0,00	164.310,38
8	15330	Hiri altzarriak	0,00	0,00	0,00
9	15340	Zerbitzuak mantentzea- Obraketa brigada	3.500,00	96.261,04	200,00
10	16000	Ertaldoria.	0,00	1.200,00	400,00
11	16100	Edatetu uraren etxea eta etxoko hornikuntza.	0,00	292.500,00	160.403,48
12	16210	Handakinen bilketa.	0,00	0,00	5.244,91
13	16220	Hiri-handakinen zaldia eta kudeaketa.	0,00	0,00	0,00
14	16230	Handakinen tratamendua.	0,00	0,00	0,00
15	16300	Bideak garbitzea.	0,00	4.000,00	0,00
16	16400	Hilerria eta hiletak zerbitzuak.	0,00	0,00	5.911,12
17	16500	Kale-argiteria.	0,00	171.500,00	500,00
18	17000	Injuruaren administrazio arakarra.	0,00	1.999,93	0,00
19	17100	Parkeak eta larategiak.	0,00	1.610,00	0,00
20	17210	Hiriqintza eta hiri-argi eta atmosfera-	0,00	0,00	36.461,24
21	23000	Gizarte zerbitzuaren arloko administrazio arakarra	0,00	1.000,00	0,00
22	23020	Lankidetzaren eta garapenerako laguntza (GKE)	0,00	0,00	0,00
23	23100	Lehen mailako gizarte-laguntza.	0,00	0,00	93.884,43
24	23110	Etxea eta etxeko laguntza	0,00	15.000,00	0,00
25	23120	Eguneko zentroa	0,00	200.800,00	0,00
26	23130	AES	0,00	0,00	0,00
27	23140	Apartamentu tutelatuak	0,00	58.300,00	0,00
28	23190	Zaharren egoitza	0,00	0,00	1.500,00
29	24100	Enpleguaren zurtapena.	0,00	12.000,00	0,00
30	31200	Orpitateak, laguntza-zerbitzuak eta ararun-	0,00	0,00	7.679,40
31	32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikasketak arakarra.	0,00	0,00	29.508,54
32	32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikasketak arakarra	0,00	32.850,00	600,00
33	32400	Bigarren hezkuntzako ikasketak arakarra	0,00	0,00	0,00
34	32600	Hezkuntzako zerbitzu arakarra	0,00	3.000,00	0,00
35	33210	Liburutegi publikoak.	0,00	2.645,21	425,00
36	33300	Kulturaren ekipamendua eta materialak.	0,00	30.700,00	48.099,30
37	33400	Kulturaren zurtapena.	0,00	31.300,00	200,00
38	33500	Eurkara	0,00	32.752,98	0,00
39	33600	Ondare historikoa-antzinakoaren babera eta	0,00	0,00	50.660,92
40	33710	Jubilatu eta etxea	0,00	5.000,00	0,00
41	33720	Gazteria	0,00	12.000,00	0,00
42	33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	0,00	88.689,00	0,00
43	34000	Kiralararen arloko administrazio arakarra.	0,00	300,00	0,00
44	34100	Kiralararen arloko bultzatzea.	0,00	34.001,00	0,00
45	34200	Kiralararen arloko bultzatzea.	0,00	19.900,00	277.316,26
46	41200	Nekazaritza eta abeltzaintzako egituraren eta	0,00	0,00	9.454,99
47	41400	Landa garapena.	0,00	0,00	15.772,57
48	43110	Azakak.	0,00	15.000,00	0,00
49	43120	Merkatuak, hornidura-azakak eta lanjak.	0,00	0,00	1.402,35
50	43200	Infarmazio turistikoa eta turismoaren zurtapena.	0,00	30.000,00	5.343,50
51	44110	Bidaiarien taldeak hiri-garraiak.	0,00	0,00	4.428,46
52	44120	Barte bidaiari-garraiak eta batzuk.	0,00	3.000,00	0,00
53	45400	Auxa-bideak.	0,00	11.627,60	363,15
54	45900	Barte-azpiegitura batzuk.	0,00	3.000,00	200,00
55	49100	Infarmazioaren gizaritza.	0,00	0,00	6.365,74
56	91200	Gobernu-argazkiak.	92.000,00	21.800,00	0,00
57	92000	Administrazio arakarra.	1.684.693,09	151.394,86	18.506,29
58	92200	Erakunde lokalak koordinazioa eta antolakuntza	0,00	0,00	0,00
59	92310	Biztanleen udalerraldaren kudeaketa.	0,00	0,00	41.562,10
60	92900	Urteko abaketa eta zailkatu gabeko funtzioak.	0,00	2.000,00	0,00
61	93100	Politika ekonomiko eta fiskala.	0,00	5.000,00	0,00
62	93200	Tributu-irritemaren kudeaketa.	0,00	25.510,83	0,00
63	93300	Ondarearen kudeaketa.	0,00	0,00	0,00

En su distribución inicial presenta una carta de servicios más extensa, casi el doble de lo que presenta el ayuntamiento de Entidad local 1 y una distribución más elaborada del Capítulo II. Las amortizaciones transitorias suman 1.117.723€ un importe menor a la media obtenida teniendo en cuenta los 22 años y debido a las inversiones de los años 2002 y 2003.

Tabla 40: Entidad local 2, cálculo de las amortizaciones transitorias

programa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	importe
13200	0	0	0	0	0	0	0	0	12.293	0	1.229
13400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	50.000	5.000
15100	139.654	143.905	91.143	517.257	48.155	39.371	57.137	33.900	177.374	0	124.790
15210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
15320	45.283	260.161	59.930	573.304	48.794	267.123	31.798	29.482	100.440	226.789	164.310
15330	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
15340	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.000	200
16000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.000	400
16100	114.013	149.256	159.755	128.129	413.931	150.551	129.064	120.387	120.492	118.457	160.403
16210	13.460	3.141	22.178	117	0	0	0	11.242	0	2.311	5.245
16400	58.111	0	0	0	0	0	0	0	0	1.000	5.911
16500	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5.000	500
17210	35.671	0	159.133	158.539	5.270	0	0	0	0	6.000	36.461
23100	67.265	596.817	272.247	0	0	0	2.516	0	0	0	93.884
23190	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15.000	1.500
31200	1.308	0	0	11.756	0	15.000	15.000	15.000	18.730	0	7.679
32100	0	48.402	0	37.942	141.992	41.771	6.725	6.956	11.298	0	29.509
32300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	6.000	600
33210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.250	425
33300	21.572	10.866	6.652	30.525	85.497	20.268	17.901	228.733	53.278	5.700	48.099
33400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.000	200
33600	1.226	9.166	405.108	13.062	78.047	0	0	0	0	0	50.661
33800	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
34200	922.064	1.099.470	256.675	5.661	50.645	176.150	65.992	48.208	124.597	23.700	277.316
41200	0	0	24.094	0	0	0	0	65.013	5.443	0	9.455
41400	0	0	12.600	0	62.528	21.596	15.150	22.208	23.643	0	15.773
43120	0	0	0	0	0	14.024	0	0	0	0	1.402
43200	10.800	42.473	162	0	0	0	0	0	0	0	5.344
44110	44.285	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.428
45200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
45400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3.632	363
45900	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2.000	200
49100	0	0	13.146	0	50.512	0	0	0	0	0	6.366
92000	22.450	14.830	22.070	10.763	37.924	28.118	13.607	7.262	17.537	10.500	18.506
92310	65.144	295.710	54.767	0	0	0	0	0	0	0	41.562
	1.562.308	2.674.195	1.559.661	1.487.056	1.023.295	773.973	354.890	588.390	665.126	488.338	1.117.723

De los datos obtenidos se distinguen fácilmente dos periodos, un primer periodo de antes de la crisis y de sus secuelas que se resiste hasta el 2010 y un segundo periodo de austeridad que roza importes de inversión de hace dos décadas. En el primer periodo, que es el periodo que influye al alza del importe de la media, destacan dos importes de un millón de euros cada uno, relativas a las inversiones realizadas en los años 2006 y 2007, debido a ello es recomendable examinar a qué corresponden dichas inversiones en el listado de partidas de capítulos VI y VII de los diez años que se descarga junto con el cálculo de las amortizaciones transitorias.

Así, se puede observar que se trata de la construcción de un nuevo complejo deportivo que en opinión de los técnicos habrá que amortizar en un periodo superior a los diez años utilizados en el calculo automático. Además, en este caso, se cuenta con un inventario actualizado por lo que se va a realizar el cambio de las amortizaciones transitorias en su conjunto. El largo listado de los elementos que componen el inventario municipal actualizado, cuenta con unos centros de coste en los que se amontonan los

importes de estos innumerables elementos, de esta forma se facilita la gestión de la asignación a los distintos servicios, puesto que se ajusta la asignación por decenas de centros y no por cientos de elementos. La novedad, con la que se encuentran en este ejercicio, es que tienen que realizar las asignaciones de los costes de los centros a la nueva clasificación por programas o los distintos servicios definidos.

Tabla 41: Entidad local 2, listado de partidas de capítulos VI y VII de la década

codigo	ppto	tipo	partida	año	funcional	programa	descripcion	importe
598	2006	1	0100.601.432.00.13	2006	43200	15100	AKZESIBILIDADEKO PLANA	48.415,26
522	2006	1	0100.601.511.00.01	2006	51100	15320	ASFALTOA	40.976,98
705	2006	1	0100.601.511.00.48	2006	51100	15320	BAINUETXEKO PASABIDEAREN PROIEKTUA	0,00
706	2006	1	0100.601.512.00.49	2006	51200	45200	ZUMAIA-DEBA	0,00
709	2006	1	0100.601.551.00.50	2006	55100	92310	AUZOETAKO KONPONKETAK EREIN	65.144,47
606	2006	1	0100.623.452.00.02	2006	45200	34200	KIROLGUNE BERRIA	904.994,83
698	2006	1	0100.642.432.00.01	2006	43200	15100	ARAU SUBSIDIARIOAK	26.890,67
657	2006	1	0100.643.120.00.06	2006	12000	92000	UDALEKO INSTALAZIOEN INFORMATIZAZIOA	0,00
717	2006	1	0100.682.443.00.01	2006	44300	16400	PANTEOIAK	41.432,74
763	2006	1	0100.682.443.00.02	2006	44300	16400	IRURE HOTELAREN BOTATZEA	16.678,48
51	2006	1	0200.622.453.00.04	2006	45300	33600	EKAINGO REPLIKARAKO LANAK	1.226,46
713	2006	1	0200.623.451.00.05	2006	45100	33300	KULTUR ETXEKO EKIPAMENDUA	0,00
326	2006	1	0200.628.451.00.01	2006	45100	33300	FONDO BIBLIOGRAFIKOAK	5.696,96
56	2006	1	0200.629.451.00.01	2006	45100	33300	MUSIKA-BANDAREN TRESNERIAREN	3.875,37
765	2006	1	0200.731.452.00.01	2006	45200	34200	KIROLDEGIKO MAKINERI EROSKETA	17.069,40
752	2006	1	0300.601.441.00.53	2006	44100	16100	ELARRITZA BARRENA URA	5.180,34
702	2006	1	0300.601.511.00.46	2006	51100	15320	BASERRI IZENEN PLAKAK	300,00
750	2006	1	0300.601.511.00.51	2006	51100	15320	SANTA ENGRAZIKO BIDEA	0,00
751	2006	1	0300.601.511.00.52	2006	51100	15320	IBARRA BERRI	0,00
325	2006	1	0300.625.511.00.51	2006	51100	15320	POSTAKUTXATILAK	4.006,27
756	2006	1	0400.625.120.00.02	2006	12000	92000	FOTOKOPIAGAILUA	8.508,54
115	2006	1	0400.626.120.00.02	2006	12000	92000	UDALETXEKO INFORMATIKA	7.344,49
654	2006	1	0400.626.120.00.03	2006	12000	92000	UDALETXEKO ITELEFONO ZENTRALITA	0,00
755	2006	1	0400.642.451.00.08	2006	45100	33300	WEB ORRIA	11.999,99
762	2006	1	0400.643.750.00.09	2006	75000	43200	turismo azterketa	10.800,00
336	2006	1	0500.609.412.00.01	2006	41200	31200	EGUNERO ZENTRUA:ZAHARREN EGOITZA	1.307,93
704	2006	1	0500.622.323.00.05	2006	32300	23100	ETXE BIZITZA TUTELATUAK	67.264,99
650	2006	1	0600.601.432.00.38	2006	43200	15100	HIRIGUNEETAKO EKIPAMENDUAK	22.323,01
652	2006	1	0600.601.441.00.40	2006	44100	16100	UR SAREAREN BERRIKUNTZA LANAK	38.522,37
754	2006	1	0600.609.432.00.02	2006	43200	15100	FRONTOIEN PINTAKETA	13.949,00
653	2006	1	0600.623.432.00.03	2006	43200	15100	ARGI SAREAREN BERRIKUNTZAK	28.076,11
757	2006	1	0600.624.513.00.01	2006	51300	44110	KAMIONETA	37.967,96
758	2006	1	0600.624.513.00.02	2006	51300	44110	UDALTZAINEN IBILGAILUA	6.316,64
540	2006	1	0600.625.442.00.01	2006	44200	16210	KONTENEDOREAK	13.460,17
655	2006	1	0600.643.120.00.04	2006	12000	92000	LAN ARRISKUEN AZTERKETA	3.929,32
174	2006	1	0600.721.441.00.01	2006	44100	16100	UR KONTORSIZIOAREN PARTAIDETZA-KUOTA	70.310,39
651	2006	1	0700.601.444.00.39	2006	44400	17210	JARDIN BERRIAK	23.627,00
708	2006	1	0700.627.442.00.01	2006	44200	16210	ZABOR TRATAMENDURAKO AZTERKETA	0,00
656	2006	1	0700.643.444.00.05	2006	44400	17210	HARROBIAREN BERRESKURATZE PROIEKTUA	12.043,90
753	2006	1	1000.601.511.00.54	2006	51100	15320	BAINUETXEKO PASABIDEA	0,00
759	2006	1	4000.643.120.00.07	2006	12000	92000	UDAL INBENTARIOA	2.668,00
806	2007	1	0100.601.551.00.50	2007	55100	92310	AUZOETAKO KONPONKETAK EREIN	0,00
807	2007	1	0300.601.441.00.53	2007	44100	16100	ELARRITZA BARRENA URA	7.210,18
808	2007	1	0300.601.511.00.51	2007	51100	15320	SANTA ENGRAZIKO BIDEA	24.000,00
809	2007	1	0300.601.511.00.52	2007	51100	15320	IBARRA BERRI	23.000,00
810	2007	1	0500.622.323.00.05	2007	32300	23100	ETXE BIZITZA TUTELATUAK	377.046,51
598	2007	1	0100.601.432.00.13	2007	43200	15100	AKZESIBILIDADEKO PLANA	48.806,70
794	2007	1	0100.601.432.00.55	2007	43200	15100	IDIAZPIKO IGOGAILUA	0,00
522	2007	1	0100.601.511.00.01	2007	51100	15320	ASFALTOA	96.707,48
705	2007	1	0100.601.511.00.48	2007	51100	15320	BAINUETXEKO PASABIDEAREN PROIEKTUA	16.012,64
753	2007	1	0100.601.511.00.54	2007	51100	15320	BAINUETXEKO PASABIDEA	0,00
818	2007	1	0100.601.520.00.60	2007	52000	49100	ETORRAKO ELEKTRIFIKAZIOA:GFA	0,00
709	2007	1	0100.601.551.00.50	2007	55100	92310	AUZOETAKO KONPONKETAK EREIN	295.709,54
799	2007	1	0100.622.321.00.08	2007	32100	23100	POLIKIROLDEGIA BERRIKUNTZAK	1.188,56
800	2007	1	0100.622.321.00.09	2007	32100	23100	HAURRESKOLA ARROA BEHEA	175.227,35
802	2007	1	0100.622.321.00.11	2007	32100	23100	ARROA BEHEKO ESKOLAKO LANAK	43.354,11
805	2007	1	0100.622.420.00.13	2007	42000	32100	ESKOLETAKO AZPIEGITURA ETA	48.401,64
801	2007	1	0100.622.432.00.10	2007	43200	15100	ARROA BEHEKO PLAZA KONPONTZEA	0,00
803	2007	1	0100.622.432.00.12	2007	43200	15100	ARROA BEHEKO EKIPAMENDUAK	4.871,40
796	2007	1	0100.622.452.00.05	2007	45200	34200	KIROLGUNE BERRIA	946.770,31
797	2007	1	0100.622.452.00.06	2007	45200	34200	IRAETAKO KIROLGUNE INGURUA	142.702,35
798	2007	1	0100.622.452.00.07	2007	45200	34200	POLIKIROLDEGIA BERRIKUNTZAK	9.996,88
816	2007	1	0100.622.452.00.14	2007	45200	34200	ETXE BABESTUAK	0,00
698	2007	1	0100.642.432.00.01	2007	43200	15100	ARAU SUBSIDIARIOAK	0,00
657	2007	1	0100.643.120.00.06	2007	12000	92000	UDALEKO INSTALAZIOEN INFORMATIZAZIOA	0,00
51	2007	1	0200.622.453.00.04	2007	45300	33600	EKAINGO REPLIKARAKO LANAK	9.166,00

El Capítulo I de gastos de personal es la primera tarea encomendada en los casos en los que la asignación automática de este capítulo esté dirigida a los costes DAGE,

como es el caso que nos ocupa.

El interventor por medio de una plantilla, en una hoja de calculo de libre-office, en la que tiene la distribución de los costes de los trabajadores, realiza los ajustes precisos, en este caso incorpora tambien la novedad de la atribución a los programas, y de manera semiautomática efectúa el alta masiva de los costes de personal extrapresupuestario. Una de las características más significativas de esta plantilla es el uso de indicadores ponderados, es decir, teniendo en cuenta los centros de coste definidos previamente, se realiza una distribución en % de dedicación de cada uno de los trabajadores a cada uno de los centros. Asimismo, se elabora una escala entre el personal de mayor y menor coste. Teniendo en cuenta, por un lado, el % de participación y, por otro lado, la escala que corresponde a cada trabajador, se calcula el porcentaje del que cada centro participa del gasto total del Capítulo I.

Tabla 42: Entidad local 2, plantilla de participación de costes ponderados

Denominación	BANAKETA	ZENBATEKOA	Idazk.-kontu.	brigada	garbitzalea	Kultura	Kirolaria	Ekonomikaria	Administraria	brigada	Etxezete	Etxezete
	PONDERATUA	1.543.218,58	120,00	120,00	130,01	130,01	130,01	120,00	120,00	120,00	131,01	131,01
Policia local	%5,32	82.160,85										
Plan de emergencia social	%1,31	20.269,95										
Residencia de ancianos, apartamentos tutelados y asimil	%0,79	12.161,97										
Plan de atención domiciliar	%18,48	285.130,58									%100,00	%100,00
Centro de Día	%0,70	10.810,64										
Residencia de ancianos, apartamentos tutelados y asimil	%0,79	12.161,97										
Acciones públicas relativas a la salud	%0,00	0,00										
Ikastetxeak eta irakaskuntza zentroak	%4,55	70.269,15										
Administración general vivienda y urbanismo	%3,56	54.999,12	%25,00						%10,00			
Administración general vivienda y urbanismo	%0,72	11.080,90	%10,00									
Administración general vivienda y urbanismo	%1,05	16.215,96	%10,00									
Administración general vivienda y urbanismo	%0,72	11.080,90	%10,00									
Zonas verdes, Parques y Jardines	%2,05	31.621,12										
Gestión de residuos y limpieza viaria	%3,19	49.188,40										
Saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas	%2,80	43.242,55		%50,00						%50,00		
Gestión de residuos y limpieza viaria	%1,50	23.107,74										
Cementerios y servicios funerarios	%1,40	21.621,28										
Protección y mejora medio ambiente	%1,00	15.405,16										
Protección y mejora medio ambiente	%0,14	2.162,13							%5,00			
Educación física, deportes y esparcimiento	%1,49	22.972,61					%50,00					
Fiestas y festejos	%0,88	13.513,30				%25,00						
Educación física, deportes y esparcimiento	%1,49	22.972,61					%50,00					
Casa de cultura	%4,38	67.566,49				%50,00						
Biblioteca	%3,15	48.647,87										
Euskera	%3,15	48.647,87				%10,00						
Otros Serv. Comunit. y Sociales	%0,18	2.702,66										
Requición económica	%1,18	18.242,95										
Comunicaciones	%0,27	4.189,12						%3,00				
Administración y gestión económico-financiera	%4,52	69.728,62	%10,00					%77,00	%30,00			
Comercio Interior	%0,28	4.324,26										
Mantenimiento	%5,60	86.495,10			%100,00							
Brigada de obras	%9,46	145.943,61		%50,00						%50,00		
Administración General de la Entidad	%4,57	70.539,41	%15,00					%20,00	%45,00			
Organos de gobierno	%9,33	144.051,75	%20,00			%15,00		%100,00	%10,00			
	%100,00	1.543.218,58	%100,00	%100,00	%100,00	%100,00	%100,00	%100,00	%100,00	%100,00	%100,00	%100,00
SOLDATA PONDERAZIOA 1-2,5	57,1		2,5	1,5	1,1	2	1,7	2	1,6	1,7	1,2	1,2

En lo que al Capítulo II se refiere, no se producen modificaciones significativas salvo un ajuste inicial que merece una mención especial, ya que afecta a distintos parametros. Se trata de una transferencia de capital que como tal, es registrada en el Capítulo VII. Esta transferencia de capital es un importe fijo de periodicidad anual, que el consejo de administración del Consorcio de aguas de Gipuzkoa establece en función del número de habitantes y algunas variables más, y sustituye, de alguna manera, la

tarifa del servicio de aguas prestado en alta, esto es, el abastecimiento de agua potable en alta, la recogida de aguas residuales en alta, el tratamiento de depuración y vertido. Debido a estas consideraciones y a los hechos: de que no se tiene una información sobre las amortizaciones de las inversiones realizadas por el Consorcio con estas transferencias de capital; de que al eliminar las amortizaciones transitorias se elimina, como ya se ha indicado, el importe del Capítulo VII prorrateado; y, a la consideración, de que al funcionar como un servicio subcontratado de aguas en alta, esta transferencia de capital debe soportar tanto los costes DAGS como los costes DAGE, se ajusta esta transferencia de capital al coste corriente de bienes y servicios. Así, se puede ver en la situación de conciliación que el gasto corriente de bienes y servicios se incrementa en 103.000€ al pasar al coste corriente de bienes y servicios.

Realmente la función de la situación de conciliación es ésta, la de mostrar las diferencias de los importes entre, por una parte, los gastos presupuestarios y la amortización transitoria y, por otra parte, los costes imputados a los servicios públicos.

Ilustración 59: Entidad local 2, Situación de conciliación

The screenshot shows the 'sareko' web interface. At the top, there is a navigation bar with 'sareko - 027' and 'desk' 'l2fe'. Below the navigation bar, there is a menu with options like 'Eragiketak', 'Fakturen tramitazioa', etc. The main content area is titled 'Bateratze egoera' and contains a table with the following data:

GASTUAK	Aurrekontu gastua		Hasierako doikuntzak		Kostua, guztira	
1. kapitulua. Langilearen gastuak	1.780.193,09	35,08 %	3.500,94	-1,02 %	1.783.694,03	37,71 %
2. kapitulua Ondasun eta zerbitzuetako ohiko gastuak	1.463.702,45	28,85 %	103.000,00	-29,88 %	1.566.702,45	33,12 %
Amortizazioak (6. eta 7. kapituluak)	1.117.723,19	22,03 %	-450.014,19	131,00 %	667.709,00	14,11 %
4. kapitulua Ohiko diru laguntzak eta transferentziak	705.512,87	13,90 %	0,00	0,00 %	705.512,87	14,91 %
Zeharkako kudeaketaren kanpo kostuak	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %
3. kapitulua Finantza gastuak	7.000,00	0,14 %	0,00	0,00 %	7.000,00	0,15 %
Guztira	5.074.131,60		-343.513,25		4.730.618,35	

Una vez realizado el primer reparto y obtenido el coste operativo en condiciones adecuadas, es decir, realizando los ajustes iniciales pertinentes en los capitulos I y II y en las cuotas de amortización transitorias, al cambiarlas por cuotas de amortización que provienen de la gestión de un inventario municipal, se trata de ver si los repartos que se realizan por defecto, de forma automática en proporción a los costes imputados, de los

costes DAGS y DAGE son los más adecuados. Así, se estima que en el Reparto 2, el reparto proporcional de los DAGS es el más adecuado pero, en lo que al reparto de los costes DAGE se refiere, Reparto 3, se estima un reparto más equitativo aquel que no contemple las amortizaciones.

Por ejemplo, si se considerara la amortización, la promoción y el fomento del deporte, que de un coste operativo de 308.536€, 203.007€ corresponden a la amortización, debería asumir 109.726€ de costes DAGE difícilmente justificables. El Centro de día, con un coste operativo de 236.230€, en los que 200.800€ corresponden al coste corriente en bienes y servicios, es decir, a subcontratas, a la cuenta 227 trabajos realizados por otras empresas y profesionales y 25.807 a la amortización, debería asumir 85.104€ de costes DAGE, mientras tanto el servicio de atención domiciliaria, con un coste operativo de 229.906€ de los cuales 214.906€ corresponden al Capítulo I, debe asumir 82.826€ de costes DAGE. Parece evidente, aunque por supuesto habría que analizar insitu las condiciones, que el servicio de atención domiciliaria debería asumir más costes DAGE que el Centro de día, aunque los importes de sus costes operativos sean parejos no lo son los importes de sus tres elementos.

Por todo ello, se ha realizado un reparto distinto en cada uno de los costes DAGE que componen el área de gasto 9, en función de las características de estos costes se ha procedido a realizar el reparto, bien no seleccionando todos los servicios finalistas o bien aplicando las distintas opciones de reparto en función del Capítulo I, de forma lineal, de forma manual o en porcentaje. En todo caso, lo que es recomendable y debería ser de obligado cumplimiento es recoger las razones o los fundamentos de realizar esta serie de repartos distintos.

En este mismo reparto, Reparto 3, se ha considerado como un coste DAGE el programa 15340 Brigada de obras, denominado como servicio implantado en la mayoría de los municipios de Gipuzkoa que requieren de un análisis propio, en este caso el reparto más adecuado ha sido el manual, ya que, siguiendo los ejemplos expuestos, tanto las instalaciones deportivas del servicio de la promoción y el fomento del deporte como el Centro de día requerirán en mayor número de ocasiones este servicio que la atención domiciliaria donde se podría dar algún caso aislados de demanda de este servicio.

Una vez realizado el Reparto 3, se imputa el Capítulo IV (Reparto 4) de transferencias que no suele necesitar ningún ajuste salvo el devengo, en el caso de la gestión de este ayuntamiento, en la actualidad no hay ningún servicio de gestión externa por lo que no hay que realizar consolidaciones brutas. Pero no se debe olvidar el Capítulo VII de transferencias de capital que la media del cuatrienio señala en 117.140€ al sustituir las amortizaciones transitorias por las amortizaciones del inventario, el Capítulo VII desaparece por completo y habrá que considerarlo prorrateado según la información disponible o las características de la inversión financiada. Con estos dos costes, bien sumando a los costes funcionales si los hubiera, o bien, por si solos, se da paso a la obtención del coste efectivo de los servicios. Como se puede apreciar, el coste efectivo es mayor que el coste funcional por la incorporación del Capítulo IV y el Capítulo VII prorrateado en el coste.

En relación al Reparto 5 de imputación del Capítulo III, se pueden asignar los intereses de forma directa pero en este caso todo se ha repartido en proporción a los costes imputados hasta el momento y con este reparto se obtiene el coste completo del servicio, que a su vez, es mayor que el coste efectivo por incorporar el Capítulo III en el coste.

Uno de los repartos con el que ninguno de los participantes se ha osado, bien porque se eliminó del esquema del usuario y no estaba plasmado, bien porque había que activarlo de forma extraordinaria o bien porque requiere un trabajo añadido, ha sido, en este caso, el Reparto 6 de servicio Finalista a servicio Finalista (FF) para obtener el Estrato 5 de coste del servicio. Con el único ánimo de contrastar su funcionamiento y presentar un ejemplo, se han realizado unos repartos porcentuales (FF). La ejecución de la tarea es muy sencilla y se lleva a cabo en el apartado de Programas activos, dentro del Detalle de programa de los servicios finalistas, incorporando los servicios finalistas destinatarios y el porcentaje que se le imputa. Para evitar posibles bucles informáticos, en los casos en los que se imputen costes entre los mismos servicios finalistas, el porcentaje se aplica al importe del coste completo del servicio finalista.

A continuación se presentan las tablas de los costes del informe final, el informe de detalle de la composición de los costes, así como, el informe de los porcentajes de coberturas de los costes, habiéndose prescindido de la presentación de tablas más

especificas, como las coberturas con distintos tipos de ingresos y costes unitarios de cada tipo de coste, por su extensión y relativa importancia analítica de estos datos, en esta tesis.

Tabla 43: Entidad local 2, los costes del informe final

Programa	Deskribapena	Kostu operatiboa	Kostu funtzionala	Kostu efektiboa	Kostu osoa	Zerbitzu kostea
	GUZTIRA	4.044.345	4.044.345	4.723.618	4.730.618	4.730.618
13200	Segurtasuna eta ordena publikoa.	102.642	102.642	161.176	161.414	64.566
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	9.500	9.500	11.419	11.436	11.436
13400	Hiri-mugikortasuna.	0	0	0	0	16.141
13600	Prebentzio eta su-itzalte zerbitzua eta sorospena.	0	0	0	0	17.756
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-diziplina.	78.910	78.910	110.442	110.605	110.605
15340	Zerbitzuak mantentzea- Obretako brigada	285.799	285.799	0	0	0
16000	Estolderia.	89.744	89.744	111.651	111.817	111.817
16100	Edateko uraren etxer etxeko homikuntza.	432.764	432.764	542.297	543.100	543.100
16210	Hondakinen bilketa.	43.589	43.589	313.539	314.003	314.003
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	18.283	18.283	37.075	37.130	37.130
16230	Hondakinen tratamendua.	0	0	110.319	110.483	110.483
16300	Bideak garbitzea.	55.000	55.000	84.892	85.018	85.018
16400	Hileria eta hileta-zerbitzuak.	5.780	5.780	6.947	6.958	6.958
16500	Kale-argiteria.	171.500	171.500	206.141	206.446	206.446
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	20.273	0	0	0	0
17100	Parkeak eta lorategiak.	43.308	63.581	92.081	92.217	92.217
17210	Hiriguneetako hots-, argi- eta atmosfera-kutsaduraren aurkako babesa.	0	0	6.000	6.009	6.009
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	20.245	0	0	0	0
23100	Lehen mailako gizarte-laguntza.	21.170	21.863	66.361	66.459	66.459
23110	Etxer etxeko laguntza	229.906	237.432	384.973	385.543	385.543
23120	Eguneko zentroa	236.230	243.963	304.424	304.875	304.875
23130	AES	22.132	22.857	76.340	76.453	76.453
23140	Apartamentu tutelatuak	88.792	91.698	116.636	116.808	116.808
23150	Genero-berdintasunaren sustape	10.585	10.931	17.380	17.406	17.406
23190	Zaharren egoitza	9.623	9.938	52.800	52.878	52.878
24100	Enpleguaren sustapena.	28.679	28.679	40.615	40.675	40.675
32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	72.276	72.276	86.875	87.004	87.004
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza bereziko	150.888	150.888	228.337	228.675	228.675
32400	Bigarren hezkuntzako ikastetxeen funtzionamendua.	0	0	5.000	5.007	5.007
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagaiak	3.000	3.000	3.606	3.611	3.611
33210	Liburutegi publikoak.	74.136	74.136	112.972	113.140	113.140
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	88.734	88.734	116.581	116.753	116.753
33400	Kulturaren sustapena.	82.621	82.621	208.710	209.019	228.389
33500	Euskara	84.074	84.074	141.943	142.153	142.153
33600	Ondare historiko-artistikoaren babesa eta kudeaketa.	0	0	4.000	4.006	4.006
33710	Jubilatuaren etxea	5.000	5.000	6.010	6.019	6.019
33720	Gazteria	60.113	60.113	95.237	95.378	95.378
33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	88.689	88.689	106.603	106.761	127.745
34000	Kirolaren arloko administrazio orokorra.	8.479	0	0	0	0
34100	Kirola sustatzea eta bultzatzea.	308.536	314.544	432.162	432.802	455.400
34200	Kirol instalazioak.	126.932	129.403	175.800	176.061	176.061
41400	Landa garapena.	18.283	18.283	28.709	28.752	28.752
43110	Azokak.	15.000	15.000	18.030	18.057	18.057
43200	Informazio turistikoa eta turismoaren sustapena.	30.000	30.000	38.560	38.617	38.617
44120	Beste bidaiari-garraio mota batzuk.	3.000	3.000	3.606	3.611	3.611
45400	Auzo-bideak.	24.137	24.137	33.619	33.669	33.669
45900	Beste azpiegitura batzuk.	15.830	15.830	23.753	23.788	23.788
91200	Gobernu-organismoak.	141.121	141.121	0	0	0
92000	Administrazio orokorra.	440.328	440.328	0	0	0
92200	Erakunde lokalen koordinazioa eta antolakuntza instituzionala.	25.239	25.239	0	0	0
92310	Biztanleen udal eroldaren kudeaketa.	35.925	35.925	0	0	0
92900	Ustekabeak eta sailkatu gabeko funtzioak.	2.000	2.000	0	0	0
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	29.057	29.057	0	0	0
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	69.454	69.454	0	0	0
93300	Ondarearen kudeaketa.	1.000	1.000	0	0	0
93400	Zoraren eta diruzaintzaren kudeaketa.	16.038	16.038	0	0	0

Tabla 44: Entidad local 2, detalle de la composición de los costes del informe final

Programa	Deskribapena	1.	2.	4.	Amortiz.	Kostu	2.	Kostu	3.	4.	Kostu	Interesak	Kostu	Ban./Keta	Zerbitzu
		kapitulua	kapitulua	kapitulua		operatiboa	banaketa	funzionala	banaketa	kapitulua	efektiboa	osoa	Hel./uruka	kostea	
GUZTIRA		1.783.694	1.566.702	26.239	667.709	4.044.345	-0	4.044.345	0	679.273	4.723.618	7.000	4.730.618	0	4.730.618
		1	2	3	4	5 = 1+2+3+4	6	7 = 5+6	8	9	12 = 7+8+9	13	14 = 12+13	15	16 = 14+15
13200	Segurtasuna eta ordena publikoa.	102.642	0	0	0	102.642	0	102.642	58.534	0	161.176	239	161.414	-96.849	64.566
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	0	9.500	0	0	9.500	0	9.500	1.919	0	11.419	17	11.436	0	11.436
13400	Hiri-mugikortasuna.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	16.141	16.141
13600	Prebentzio eta su-itxaltze zerbitzua eta sorospena.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	17.756	17.756
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-diziplina.	42.340	36.570	0	0	78.910	0	78.910	31.532	0	110.442	164	110.605	0	110.605
15340	Zerbitzuak mantentzea- Obretako brigada	189.538	96.261	0	0	285.799	0	285.799	-285.799	0	0	0	0	0	0
16000	Estolderia.	10.264	79.480	0	0	89.744	0	89.744	21.907	0	111.651	165	111.817	0	111.817
16100	Edateko uraren etxeko homikuntza.	41.057	317.220	0	74.487	432.764	0	432.764	102.533	7.000	542.297	804	543.100	0	543.100
16210	Hondakinen bilketa.	43.302	0	0	287	43.589	0	43.589	24.752	245.198	313.539	465	314.003	0	314.003
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	18.283	0	0	0	18.283	0	18.283	10.426	8.366	37.075	55	37.130	0	37.130
16230	Hondakinen tratamendua.	0	0	0	0	0	0	0	0	110.319	110.319	163	110.483	0	110.483
16300	Bideak garbitzea.	51.000	4.000	0	0	55.000	0	55.000	29.892	0	84.892	126	85.018	0	85.018
16400	Hilerria eta hiletaz zerbitzuak.	0	0	0	5.780	5.780	0	5.780	1.167	0	6.947	10	6.958	0	6.958
16500	Kale-argiteria.	0	171.500	0	0	171.500	0	171.500	34.641	0	206.141	305	206.446	0	206.446
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	18.283	1.990	0	0	20.273	-20.273	0	0	0	0	0	0	0	0
17100	Parkeak eta lorategiak.	41.698	1.610	0	0	43.308	20.273	63.581	28.199	300	92.081	136	92.217	0	92.217
17210	Hiriguneetako hots-, argi- eta atmosfera-kutsaduraren aurkako babesa.	0	0	0	0	0	0	0	0	6.000	6.000	9	6.009	0	6.009
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	19.245	1.000	0	0	20.245	-20.245	0	0	0	0	0	0	0	0
23100	Lehen mailako gizarte-laguntza.	21.170	0	0	0	21.170	693	21.863	12.213	32.286	66.361	98	66.459	0	66.459
23110	Etxeko laguntza	214.906	15.000	0	0	229.906	7.526	237.432	127.105	20.435	384.973	571	385.543	0	385.543
23120	Eguneko zentroa	9.623	200.800	0	25.807	236.230	7.733	243.963	52.821	7.640	304.424	451	304.875	0	304.875
23130	AES	22.132	0	0	0	22.132	725	22.857	12.768	40.716	76.340	113	76.453	0	76.453
23140	Apartamentu tutelatuak	9.623	58.300	0	20.869	88.792	2.907	91.698	22.066	2.871	116.636	173	116.808	0	116.808
23150	Genero-berdintasunaren sustape	10.585	0	0	0	10.585	347	10.931	6.106	342	17.380	26	17.406	0	17.406
23190	Zaharren egoitza	9.623	0	0	0	9.623	315	9.938	5.551	37.311	52.800	78	52.878	0	52.878
24100	Enpleguaren sustapena.	16.679	12.000	0	0	28.679	0	28.679	11.936	0	40.615	60	40.675	0	40.675
32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	0	0	0	72.276	72.276	0	72.276	14.999	0	86.875	129	87.004	0	87.004
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza bereziko ikastetxeen f	118.038	32.850	0	0	150.888	0	150.888	73.949	3.500	228.337	338	228.675	0	228.675
32400	Bigarren hezkuntzako ikastetxeen funtzionamendua.	0	0	0	0	0	0	0	0	5.000	5.000	7	5.007	0	5.007
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak	0	3.000	0	0	3.000	0	3.000	606	0	3.606	5	3.611	0	3.611
33210	Liburutegi publikoak.	64.793	2.645	0	6.698	74.136	0	74.136	38.837	0	112.972	167	113.140	0	113.140
33300	Kultura-ekipamenduetan eta museoak.	26.943	30.700	0	31.091	88.734	0	88.734	27.846	0	116.581	173	116.753	0	116.753
33400	Kulturaren sustapena.	51.321	31.300	0	0	82.621	0	82.621	35.589	90.500	208.710	309	209.019	19.370	228.389
33500	Euskara	51.321	32.753	0	0	84.074	0	84.074	35.883	21.987	141.943	210	142.153	0	142.153
33600	Ondare historiko-artistikoaren babesa eta kudeaketa.	0	0	0	0	0	0	0	0	4.000	4.000	6	4.006	0	4.006
33710	Jubilatuaren etxea	0	5.000	0	0	5.000	0	5.000	1.010	0	6.010	9	6.019	0	6.019
33720	Gazteria	48.113	12.000	0	0	60.113	0	60.113	29.862	5.262	95.237	141	95.378	0	95.378
33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	0	88.689	0	0	88.689	0	88.689	17.914	0	106.603	158	106.761	20.984	127.745
34000	Kirolaren arloko administrazio orokorra.	8.179	300	0	0	8.479	-8.479	0	0	0	0	0	0	0	0
34100	Kirola sustatzea eta bultzatzea.	71.528	34.001	0	203.007	308.536	6.008	314.544	89.877	27.741	432.162	640	432.802	22.598	455.400
34200	Kirol instalazioak.	55.010	19.900	0	52.022	126.932	2.472	129.403	46.397	0	175.800	261	176.061	0	176.061
41400	Landa garapena.	18.283	0	0	0	18.283	0	18.283	10.426	0	28.709	43	28.752	0	28.752
43110	Azokak.	0	15.000	0	0	15.000	0	15.000	3.030	0	18.030	27	18.057	0	18.057
43200	Informazio turistikoa eta turismoaren sustapena.	0	30.000	0	0	30.000	0	30.000	6.060	2.500	38.560	57	38.617	0	38.617
44120	Beste bidaiari-garraio mota batzuk.	0	3.000	0	0	3.000	0	3.000	606	0	3.606	5	3.611	0	3.611
45400	Auzo-bideak.	12.509	11.628	0	0	24.137	0	24.137	9.482	0	33.619	50	33.669	0	33.669
45900	Beste azpiegitura batzuk.	12.830	3.000	0	0	15.830	0	15.830	7.923	0	23.753	35	23.788	0	23.788
91200	Gobemu-organok.	119.321	21.800	0	0	141.121	0	141.121	-141.121	0	0	0	0	0	0
92000	Administrazio orokorra.	113.549	151.395	0	175.385	440.328	0	440.328	-440.328	0	0	0	0	0	0
92200	Erakunde lokalen koordinazioa eta antolamendua instituzionala.	0	0	25.239	0	25.239	0	25.239	-25.239	0	0	0	0	0	0
92310	Biztanleen udal eroldaren kudeaketa.	35.925	0	0	0	35.925	0	35.925	-35.925	0	0	0	0	0	0
92900	Ustekabekoak eta saiikatu gabeko funtzioak.	0	2.000	0	0	2.000	0	2.000	-2.000	0	0	0	0	0	0
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	24.057	5.000	0	0	29.057	0	29.057	-29.057	0	0	0	0	0	0
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	43.944	25.511	0	0	69.454	0	69.454	-69.454	0	0	0	0	0	0
93300	Ondarearen kudeaketa.	0	0	1.000	0	1.000	0	1.000	-1.000	0	0	0	0	0	0
93400	Zorren eta diruzaintzaren kudeaketa.	16.038	0	0	0	16.038	0	16.038	-16.038	0	0	0	0	0	0

Tabla 45: Entidad local 2, Informe de coberturas

Programa	Deskribapena	Kostu operatiboa	Kostu funtzionala	Kostu efektiboa	Kostu osoa	Zerbitzu kostea	Sarrera propioak (1)	Diru-laguntza bidezko	Kostu operatiboaren estaldura %	Kostu funtzionalaren estaldura %	Kostu efektiboaren estaldura %	Kostu osoaren estaldura %	Zerbitzu kostuaren estaldura %
	GUZTIRA	4.044.345	4.044.345	4.723.618	4.730.618	4.730.618	801.504	359.454	29%	29%	25%	25%	25%
13200	Segurtasuna eta ordena publikoa.	102.642	102.642	161.176	161.414	64.566	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	9.500	9.500	11.419	11.436	11.436	1.300	0	14%	14%	11%	11%	11%
13400	Hiri-mugikortasuna.	0	0	0	0	16.141	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
13600	Prebentzio eta su-itzalte zerbitzua eta sorospena.	0	0	0	0	17.756	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-diziplina.	78.910	78.910	110.442	110.605	110.605	2.002	0	3%	3%	2%	2%	2%
15320	Bide publikoen zolaketa.	0	0	0	0	3.500	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
15340	Zerbitzuak mantentzea- Obretako brigada	285.799	285.799	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
16000	Estolderia.	89.744	89.744	111.651	111.817	111.817	80.000	0	89%	89%	72%	72%	72%
16100	Edateko uraren etxez etxeko homikuntza.	432.764	432.764	542.297	543.100	543.100	310.000	0	72%	72%	57%	57%	57%
16210	Hondakinen kudeaketa.	43.589	43.589	313.539	314.003	314.003	169.112	0	388%	388%	54%	54%	54%
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	18.283	18.283	37.075	37.130	37.130	6.054	0	33%	33%	16%	16%	16%
16230	Hondakinen tratamendua.	0	0	110.319	110.483	110.483	79.834	0	0%	0%	72%	72%	72%
16300	Bideak garbitzea.	55.000	55.000	84.892	85.018	85.018	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
16400	Hilerna eta hiletza-zerbitzuak.	5.780	5.780	6.947	6.958	6.958	2.000	0	35%	35%	29%	29%	29%
16500	Kale-argiteria.	171.500	171.500	206.141	206.446	206.446	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	20.273	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
17100	Parkeak eta lorategiak.	43.308	63.581	92.081	92.217	92.217	2.000	0	5%	3%	2%	2%	2%
17210	Hiriguneetako hots-, argi- eta atmosfera-kutsaduraren aurkako babesa.	0	0	6.000	6.009	6.009	0	1.001	0%	0%	17%	17%	17%
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	20.245	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
23100	Lehen mailako gizarte-laguntza.	21.170	21.863	66.361	66.459	66.459	0	11.800	56%	54%	18%	18%	18%
23110	Etxez etxeko laguntza	229.906	237.432	384.973	385.543	385.543	19.000	82.000	44%	43%	26%	26%	26%
23120	Eguneko zentroa	236.230	243.963	304.424	304.875	304.875	35.000	162.000	83%	81%	65%	65%	65%
23130	AES	22.132	22.857	76.340	76.453	76.453	0	26.900	122%	118%	35%	35%	35%
23140	Apartamentu tutelatuak	88.792	91.698	116.636	116.808	116.808	30.000	0	34%	33%	26%	26%	26%
23150	Genero-berdintasunaren sustape	10.585	10.931	17.380	17.406	17.406	0	6.201	59%	57%	36%	36%	36%
23190	Zaharren egoitza	9.623	9.938	52.800	52.878	52.878	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
24100	Enpleguaren sustapena.	28.679	28.679	40.615	40.675	40.675	0	10.001	35%	35%	25%	25%	25%
32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	72.276	72.276	86.875	87.004	87.004	0	13.800	19%	19%	16%	16%	16%
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza bereziko ikastetxeen f	150.888	150.888	228.337	228.675	228.675	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
32400	Bigarren hezkuntzako ikastetxeen funtzionamendua.	0	0	5.000	5.007	5.007	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak	3.000	3.000	3.606	3.611	3.611	1.300	0	43%	43%	36%	36%	36%
33210	Liburutegi publikoak.	74.136	74.136	112.972	113.140	113.140	0	4.000	5%	5%	4%	4%	4%
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	88.734	88.734	116.581	116.753	116.753	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
33400	Kulturaren sustapena.	82.621	82.621	208.710	209.019	228.389	3.001	0	4%	4%	1%	1%	1%
33500	Euskara	84.074	84.074	141.943	142.153	142.153	300	10.001	12%	12%	7%	7%	7%
33600	Ondare historiko-artistikoaren babesa eta kudeaketa.	0	0	4.000	4.006	4.006	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
33710	Jubilatuak etxea	5.000	5.000	6.010	6.019	6.019	2.400	0	48%	48%	40%	40%	40%
33720	Gazteria	60.113	60.113	95.237	95.378	95.378	10.500	25.000	59%	59%	37%	37%	37%
33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	88.689	88.689	106.603	106.761	127.745	1.351	0	2%	2%	1%	1%	1%
34000	Kirolaren arloko administrazio orokorra.	8.479	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
34100	Kirola sustatzea eta bultzatzea.	308.536	314.544	432.162	432.802	455.400	29.750	2.500	10%	10%	7%	7%	7%
34200	Kirol instalazioak.	126.932	129.403	175.800	176.061	176.061	13.100	0	10%	10%	7%	7%	7%
41400	Landa garapena.	18.283	18.283	28.709	28.752	28.752	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
43110	Azokak.	15.000	15.000	18.030	18.057	18.057	0	4.250	28%	28%	24%	24%	24%
43200	Informazio turistikoa eta turismoaren sustapena.	30.000	30.000	38.560	38.617	38.617	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
44120	Beste bidaiari-garraiota mota batzuk.	3.000	3.000	3.606	3.611	3.611	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
45400	Auzo-bideak.	24.137	24.137	33.619	33.669	33.669	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
45900	Beste azpiegitura batzuk.	15.830	15.830	23.753	23.788	23.788	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
91200	Gobernu-organismoak.	141.121	141.121	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92000	Administrazio orokorra.	440.328	440.328	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92200	Erakunde lokalen koordinazioa eta antolakuntza instituzionala.	25.239	25.239	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92310	Biztanleen udal erordaren kudeaketa	35.925	35.925	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92900	Ustekabeak eta sailkatu gabeko funtzioak.	2.000	2.000	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	29.057	29.057	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	69.454	69.454	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
93300	Ondarearen kudeaketa.	1.000	1.000	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
93400	Zorren eta diruzaintzaren kudeaketa.	16.038	16.038	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%

Una vez obtenidos los costes de los servicios, se pueden obtener las coberturas de los costes distinguiendo tanto los estratos de coste como los distintos ingresos. La gestión de los servicios públicos puede disponer de ingresos propios por tasas y precios públicos, así como de otro tipo de ingresos auxiliares o de segundo orden como puede ser en el caso de la gestión de los residuos, el ingreso por la venta de residuos para el reciclaje. Además, estos servicios públicos, teniendo en cuenta el componente de interés general que soportan suelen estar, además de indirectamente, directamente subvencionados en base a distintos tipos de subvenciones.

Por todo ello será interesante diferenciar, por una parte, los ingresos por tasas y precios públicos ya que las tarifas que se establezcan en las ordenanzas deben estar sujetas a los costes de los servicios, las tasas porque deben intentar cubrir los costes del servicio sin sobrepasarlos y los precios públicos porque deben tratar de cubrir y superar todos los costes del servicio. Por otra parte, habrá que tener en cuenta otros ingresos y los ingresos por subvenciones para conocer la cobertura completa del servicio y el coste que le supone el servicio al ayuntamiento.

En la ejecución y el análisis de los resultados de este informe se han detectado una serie de aspectos que conviene resaltar para tenerlos en cuenta desde la configuración inicial del presupuesto. Así, en el caso concreto de la gestión del agua, en los presupuestos de esta entidad no se diferencian los gastos relacionados con el servicio de abastecimiento de agua en baja y el servicio de la recogida de aguas residuales en baja o alcantarillado. En cambio, los ingresos de cada uno de los servicios, el de abastecimiento y el de alcantarillado, están correctamente diferenciados. Los informes de coberturas muestran un resultado absurdo en el caso del servicio de alcantarillado, puesto que, los ingresos no tienen ningún coste que cubrir.

Entidad local 3

El municipio de Entidad local 3 cuenta con 6.007 habitantes y un presupuesto anual liquidado que en los últimos cuatro años ronda los siete millones y medio de euros.

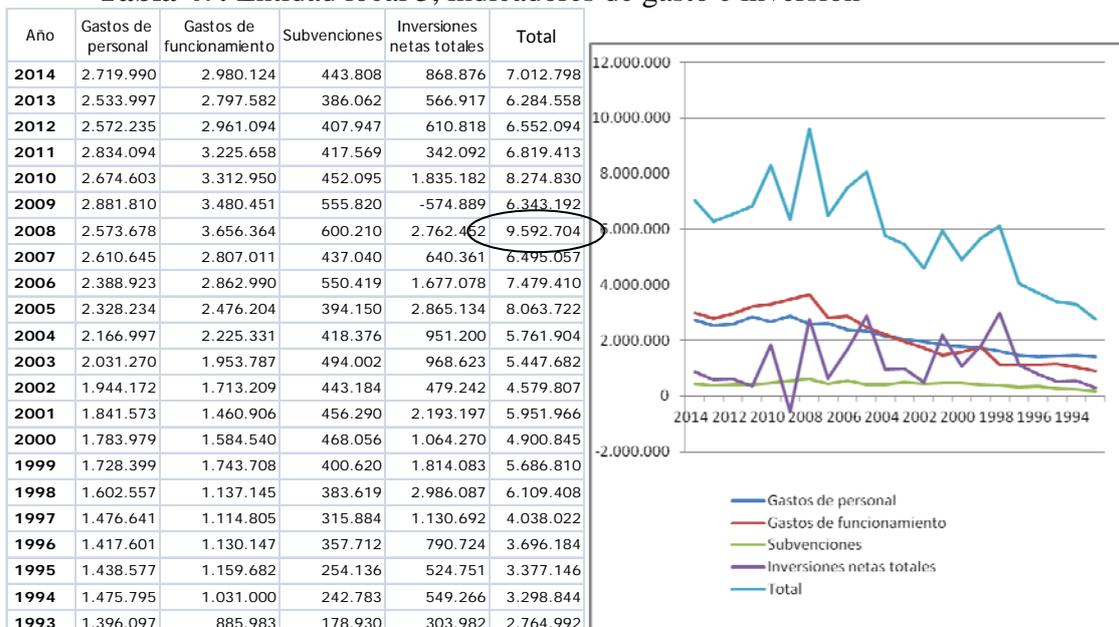
Tabla 46: Entidad local 3, evolución de la liquidación económica

Capítulo	2011	2012	2013	2014	Promedios
1	2.834.094	2.572.235	2.533.997	2.719.990	2.665.079
2	2.869.531	2.643.361	2.453.609	2.491.965	2.614.617
3	137.475	119.560	74.149	62.362	98.387
4	773.695	725.681	730.034	931.967	790.344
6	1.455.593	603.168	719.138	917.270	923.792
7	0	0	0	0	0
8	12.000	0	0	0	3.000
9	556.783	557.559	578.292	528.775	555.352
Total	8.639.171	7.221.563	7.089.220	7.652.330	7.650.571

Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

Los indicadores de Gasto de personal y Gasto de funcionamiento, de la muestra de veintidós años, ha ido evolucionando con frecuentes altibajos aunque sus pendientes nada tienen que ver con las que muestran las Inversiones netas totales, cuyas pendientes más pronunciadas coinciden con la irrupción de la crisis aunque en el último quinquenio se mantiene austeramente estable. Será importante actualizar el inventario y conocer el estado de las inversiones y las cuotas de amortización que apacigüen estos dientes de sierra en los costes. El gráfico muestra la cumbre más alta, coincidiendo con el punto más alto del Gasto de funcionamiento, justo en el año en el que comenzó la crisis, en el año 2008.

Tabla 47: Entidad local 3, indicadores de gasto e inversión



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

La imputación inicial sin ajustes que muestra Entidad local 3 en el Capítulo I,

está distribuida en diecinueve servicios, bien sean finalistas o bien servicios DAGS y DAGE. El nivel de desarrollo llevado a cabo en este Reparto 1 sin ajustes iniciales, no se realiza ni en Entidad local 1 ni en Entidad local 2. El catálogo de servicios es más extenso que el de Entidad local 1 pero no difiere mucho al de Entidad local 2.

Exceptuando las tareas relacionadas con el devengo de periodos mensuales, debido a que se está trabajando con presupuestos aprobados, las tareas a realizar serán:

1. Por una parte, revisar las asignaciones de los capítulos I y II y realizar los ajustes iniciales puntuales que se hayan detectado. Entidad local 3 utiliza la aplicación Meta4 y ha distribuido el Capítulo I en 19 programas, pero de los 36 servicios finalistas que ofrece únicamente ha distribuido el Capítulo I en 7 servicios finalistas, un 19% de asignación directa que en el importe de euros no supera el 25% del Capítulo I.
2. Por otra parte, realizar el cambio de las amortizaciones transitorias e incorporar las cuotas de amortizaciones basadas en la información de un inventario municipal actualizado.

Tabla 48: Entidad local 3, Reparto 1 sin ajustes iniciales

	A	B	F	G	J
	Programa	Deskribapena	Kapitulu 1	Kapitulu 2	Amortiz.
1					
2	01100	Zer publikoa.	0,00	0,00	0,00
3	13000	Lezake Udaltzaingoa	333.300,00	22.500,00	150,00
4	13200	Segurtaruna eta ardora publikoa.	0,00	0,00	2.603,22
5	13300	Zirkulazioaren eta aparikalekuen antolamendua	0,00	6.500,00	100,00
6	15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio arakarra.	175.900,00	84.300,00	19.000,00
7	15100	Hirigintza: planigintza, kudeaketa, exekuzioa eta	0,00	0,00	1.372.326,84
8	15200	Bide publikoen zolaketa.	0,00	0,00	7.000,00
9	15300	Hiri altzariek	0,00	0,00	3.000,00
10	15340	Zerbitzuak mantentzea	370.400,00	14.500,00	0,00
11	16000	Ertaldoria.	0,00	0,00	0,00
12	16100	Edatoka uraren etxez etxekoa hornikuntza.	28.400,00	343.000,00	160.066,40
13	16210	Hondakinen bilketa.	0,00	215.000,00	34.977,47
14	16220	Hiri-hondakinen bilketa kudeaketa.	0,00	400,00	0,00
15	16230	Hondakinen tratamendua.	0,00	150.000,00	0,00
16	16300	Bideak garbitzea.	0,00	336.000,00	0,00
17	16500	Kale-arqiteia.	28.500,00	130.000,00	57.979,62
18	17000	Ingurumenaren administrazio arakarra.	0,00	61.500,00	0,00
19	17100	Parkeak eta larategiak.	0,00	100.000,00	0,00
20	22100	Enplegatuaren aldaka borte preztaxia ekonomika batzuk.	1.800,00	0,00	0,00
21	23000	Gizarte zerbitzuaren arloko administrazio arakarra	173.000,00	7.100,00	0,00
22	23020	Lankidetzak eta qarapenerako laguntza (GKE)	0,00	0,00	0,00
23	23100	Lehen mailako qizarte-laguntza.	0,00	0,00	96.370,45
24	23110	Etxez etxekoa laguntza	212.000,00	3.000,00	0,00
25	23130	Gizarte larrialdikoa laguntzak	0,00	0,00	0,00
26	23140	Apartamentu tutelatuak	0,00	7.000,00	0,00
27	23150	Genero-bardintzararen zurtapena	0,00	51.300,00	0,00
28	23160	Adin txikiaren programak	0,00	100.000,00	0,00
29	23170	Prerazoen Familiei garrantzirikoa laguntza	0,00	0,00	0,00
30	23180	Gizarte-Elkarteei diru laguntza	0,00	0,00	0,00
31	24100	Enpleguaren zurtapena.	0,00	0,00	0,00
32	31100	Orarungarritarun publikoaren babera.	0,00	5.200,00	0,00
33	32100	Haur eta lehen hezikuntzako ikasketen zerbitzuak.	0,00	0,00	51.914,07
34	32300	Haur eta lehen hezikuntzako ikasketen eta hezikuntza	40.000,00	160.000,00	1.300,00
35	32600	Hezikuntzako zerbitzu aragarriak: Murika eskola	299.000,00	31.300,00	500,00
36	32610	Erkala garrantzirikoa	0,00	90.000,00	0,00
37	32620	Erkala Kiriak: Hezikuntza	0,00	0,00	0,00
38	33000	Kulturaren arloko administrazio arakarra.	132.500,00	54.600,00	0,00
39	33210	Liburutegi publikoak.	51.300,00	19.400,00	1.250,00
40	33300	Kultura-ekipamenduak eta mureak.	0,00	0,00	39.524,56
41	33400	Kulturaren zurtapena.	0,00	44.000,00	0,00
42	33500	Eurkara	0,00	83.300,00	4.204,81
43	33710	Aitan Borda	0,00	1.200,00	0,00
44	33720	Ludateka	0,00	400,00	0,00
45	33800	Herri-jaiek eta arpakizunak.	0,00	26.500,00	0,00
46	34000	Kiriaren arloko administrazio arakarra.	57.900,00	16.900,00	0,00
47	34200	Kiriaren etalaxiak.	0,00	0,00	142.684,48
48	34210	Futbol Zelaia	0,00	48.000,00	0,00
49	34220	Kiriaren etalaxiak eta Pizina	0,00	307.000,00	0,00
50	41200	Nekazaritza eta abeltzaintzako egituren eta ekipamendu-	0,00	0,00	13.158,75
51	43300	Enpresa-qarapena.	0,00	0,00	0,00
52	45400	Auxa-bideak.	0,00	0,00	0,00
53	91200	Gabernu-arganaak.	156.500,00	89.100,00	1.777,80
54	92000	Administrazio arakarra.	383.000,00	317.700,00	14.525,15
55	92200	Erakunde-lakalen kaudinaxia eta antolakuntza	0,00	0,00	0,00
56	92400	Herriarren parte-hartzea.	0,00	10.000,00	0,00
57	92900	Kreditu Globala	0,00	132.900,00	0,00
58	92910	Bake epaitegia	15.000,00	0,00	0,00
59	93100	Politika ekonomika eta firkala.	129.000,00	23.700,00	0,00
60	93200	Tributu-zerbitzuaren kudeaketa.	96.300,00	13.100,00	215,33
61	93400	Zerbitzu eta diruzaintzaren kudeaketa.	56.200,00	100,00	0,00
62			2.740.000,00	3.107.500,00	2.025.228,95

En el caso que nos ocupa, considerando que se trabaja con datos de los presupuestos aprobados y estan adecuadamente asignados a los distintos programas, no se ha realizado ningun ajuste inicial en los capitulos I y II.

En lo que a las amortizaciones transitorias se refiere, como en los otros municipios, se distinguen facilmente los dos periodos, un primer periodo hasta el 2010 y un segundo periodo de austeridad que roza importes de inversion de hace dos decadas. Las medias obtenidas para las amortizaciones transitorias superan con creces, duplicando los importes de las inversiones realizadas en el ultimo quinquenio.

Tabla 49: Entidad local 3, cálculo de las amortizaciones transitorias

programa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	importe
13000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1.500	150
13200	10.164	812	1.621	3.181	0	1.153	537	0	8.564	0	2.603
13300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1.000	100
15000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	190.000	19.000
15100	2.107.852	2.920.946	2.741.211	2.022.079	2.300.429	1.023.485	497.417	0	114.850	0	1.372.827
15320	0	0	0	0	0	0	0	0	0	70.000	7.000
15330	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30.000	3.000
15340	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16100	20.569	150.125	371.105	227.354	273.901	249.068	7.809	3.696	297.037	0	160.066
16210	313	0	0	0	0	0	0	282.017	67.444	0	34.977
16400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
16500	0	107.353	79.498	134.140	141.582	0	0	13.264	93.958	10.000	57.980
17000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
23100	97.472	0	23.851	212.708	629.031	643	0	0	0	0	96.370
32100	10.136	2.732	126.551	38.907	194.405	107.090	0	10.686	28.635	0	51.914
32300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	13.000	1.300
32600	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5.000	500
33000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
33210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12.500	1.250
33300	23.881	99.501	51.438	44.284	26.164	52.623	17.403	14.050	65.903	0	39.525
33500	21.090	2.441	19.518	0	0	0	0	0	0	0	4.305
34000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
34200	70.373	582.712	76.153	49.997	4.807	16.774	13.594	391.338	221.095	0	142.684
41200	55.796	0	0	0	0	0	61.170	0	14.621	0	13.159
91200	17.778	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1.778
92000	31.713	14.604	55.655	4.232	9.801	4.758	5.238	4.087	5.163	10.000	14.525
93200	2.153	0	0	0	0	0	0	0	0	0	215
	2.469.290	3.881.226	3.546.602	2.736.881	3.580.120	1.455.593	603.168	719.138	917.270	343.000	2.025.229

Entidad local 3 cuenta con un inventario actualizado, gestionado por una empresa externa, que muestra un valor a coste historico de 32.838.913€ una amortización acumulada de 11.047.935€ y un valor neto de 21.790.977€ La cuota de amortización obtenida del inventario municipal para este ejercicio es de 636.043€ un importe bajo en relación a la amortización transitoria estimada pero acorde con las inversiones realizadas en el ultimo cuatrienio, en el que, el Capitulo VII es nulo y no será necesaria su imputación prorrateada junto con el Capitulo IV.

Para su imputación el interventor realiza la tarea de asignar en cada elemento del inventario la codificación del programa, que se mantiene en los años sucesivos, y destina el coste directamente a los servicios activos, por lo tanto actualmente no utiliza centros de coste.

Como se puede apreciar poco tienen que ver las amortizaciones transitorias con las cuotas de la amortizaciones que provienen del

Tabla 50: Entidad local 3, alta masiva de amortizaciones

Ejercicio	Programa kodea / Codigo programa	Zenbatekoa / Importe
2015	13000	1.213,20
2015	15000	40.014,48
2015	15340	7.031,65
2015	16000	30.775,92
2015	16100	36.996,34
2015	16300	18.435,84
2015	16400	8.280,24
2015	17000	117,00
2015	23000	313,20
2015	23140	17.918,16
2015	32300	64.385,64
2015	32600	10.317,56
2015	33000	17.350,89
2015	33210	44.730,78
2015	33300	261,00
2015	33500	9.388,56
2015	33710	14.844,15
2015	33720	3.911,76
2015	33800	886,00
2015	34210	127.796,76
2015	34220	77.834,75
2015	91200	167,28
2015	92000	79.509,82
2015	92910	468,60
2015	93100	23.093,04
		636.042,62

inventario municipal actualizado y adecuadamente gestionado.

En lo que a los repartos de los costes DAGS y DAGE se refiere, se han mantenido los criterios establecidos por defecto y no se modifican algunos de los criterios como ocurre con Entidad local 2. En este caso también, como en Entidad local 2, el servicio de mantenimiento (15340) o servicio de brigada es considerado como un coste DAGE debido a que únicamente contempla los servicios generales de mantenimiento realizados por la brigada, es decir, no considera todos los trabajos realizados por la brigada como pueden ser los costes de mantenimiento de instalaciones de aguas o el personal electricista que está ubicado en otros servicios específicos. Al estar únicamente recogidos los costes generales de mantenimiento se da por buena la asignación por defecto del reparto, en función de los costes imputados hasta el momento.

Tabla 51: Entidad local 3, los costes del informe final

Programa	Deskribapena	Kostu operatiboa	Kostu funtzionala	Kostu efektiboa	Kostu osoa
	GUZTIRA	6.505.543	6.505.543	7.323.043	7.381.043
13000	Udaltzaingoa	357.013	0	0	0
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	6.500	363.513	517.952	522.054
15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio orokorra.	300.214	0	0	0
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-diziplina.	0	300.214	427.761	431.149
15340	Zerbitzuak mantentzea	391.932	391.932	0	0
16000	Estolderia.	30.776	30.776	43.851	44.198
16100	Edateko uraren etxez etxeko hornikuntza.	408.396	408.396	581.904	586.513
16210	Hondakinen bilketa.	215.000	215.000	306.343	308.769
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	400	400	50.570	50.970
16230	Hondakinen tratamendua.	150.000	150.000	213.728	215.420
16300	Bideak garbitzea.	354.436	354.436	505.018	509.018
16400	Hileria eta hileta-zerbitzuak.	8.280	8.280	11.798	11.892
16500	Kale-argiteria.	158.500	158.500	225.839	227.627
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	61.617	0	0	0
17100	Parkeak eta lorategiak.	100.000	161.617	233.880	235.732
22100	Enplegatuen aldeko beste prestazio ekonomiko batzuk.	1.800	1.800	2.565	2.585
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	180.413	0	0	0
23110	Etzez etxeko laguntza	215.000	314.149	452.122	455.703
23130	Gizarte larrialdiko laguntzak	0	0	15.100	15.220
23140	Apartamentu tutelatuak	24.918	36.409	52.400	52.815
23150	Genero-berdintasunaren sustapena	51.300	74.957	121.878	122.844
23160	Adin txikikoen programak	100.000	146.116	210.289	211.955
23170	Presoen familiei garraiorako laguntza	0	0	42.000	42.333
23180	Gizarte-Elkarteei dirulaguntza	0	0	5.000	5.040
24100	Enpleguaren sustapena.	0	0	60.000	60.475
31100	Osasungarritasun publikoaren babesa.	5.200	5.200	7.409	7.468
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza bereziko ikastetxeen f	264.386	264.386	479.210	483.005
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak: Musika eskola	341.118	341.118	486.041	489.891
32610	Eskola garraioa	90.000	90.000	128.237	129.252
32620	Eskola Kirola:Hezikuntza	0	0	75.000	75.594
33000	Kulturaren arloko administrazio orokorra.	204.451	0	0	0
33210	Liburutegi publikoak.	115.431	193.934	284.928	287.185
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	261	439	644	649
33400	Kulturaren sustapena.	44.000	73.924	108.609	109.469
33500	Euskara	93.189	156.565	312.226	314.699
33710	Aiton Borda	16.044	26.956	51.603	52.012
33720	Ludoteka	4.312	7.244	10.643	10.727
33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	27.386	46.011	97.599	98.372
34000	Kirolaren arloko administrazio orokorra.	74.800	0	0	0
34210	Futbol Zelaia	175.797	199.252	299.112	301.481
34220	Kiroldegia eta Pizsina	384.835	436.180	654.783	659.969
43300	Enpresa-garapena.	0	0	247.000	248.956
91200	Gobemu-organoak.	245.767	245.767	0	0
92000	Administrazio orokorra.	790.210	790.210	0	0
92200	Erakunde lokalen koordinazioa eta antolakuntza instituzionala.	12.000	12.000	0	0
92400	Herritaren parte-hartzea.	10.000	10.000	0	0
92900	Kreditu Globala	132.900	132.900	0	0
92910	Bake epaitegia	15.469	15.469	0	0
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	175.793	175.793	0	0
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	109.400	109.400	0	0
93400	Zorren eta diruzaintzaren kudeaketa.	56.300	56.300	0	0

Los costes operativo y funcional se diferencian por el reparto de los DAGS y los importes totales son constantes. Por su parte, el coste efectivo asume, además del coste funcional, las transferencias corrientes y los posibles costes de la gestión externa, por ello, su importe es mayor. Por último, al coste completo se le han añadido los costes de los intereses.

Tabla 52: Entidad local 3, detalle de la composición de los costes del informe final

Programa	Deskribapena	1. kapitulua	2. kapitulua	4. kapitulu a	Amortiz.	Kostu operatiboa	2. banaketa: Zerbitzuak	Kostu funtzionala	3. banaketa: Entitatear	4. kapitulu a	Kostu efektiboa	Interesak	Kostu osoa
		1	2	3	4	5 = 1+2+3+4	6	7 = 5+6	8	9	12 = 7+8+9	13	14 = 12+13
	GUZTIRA	2.740.000	3.107.500	22.000	636.043	6.505.543	-0	6.505.543	-0	817.500	7.323.043	58.000	7.381.043
13000	Lezoko Udaltzaingoa	333.300	22.500	0	1.213	357.013	-357.013	0	0	0	0	0	0
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	0	6.500	0	0	6.500	357.013	363.513	154.439	0	517.952	4.102	522.054
15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio orokorra.	175.900	84.300	0	40.014	300.214	-300.214	0	0	0	0	0	0
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-diziplina.	0	0	0	0	0	300.214	300.214	127.546	0	427.761	3.388	431.149
15340	Zerbitzuak mantentzea	370.400	14.500	0	7.032	391.932	0	391.932	-391.932	0	0	0	0
16000	Estolderia.	0	0	0	30.776	30.776	0	30.776	13.075	0	43.851	347	44.198
16100	Edateko uraren etxeko homikuntza.	28.400	343.000	0	36.996	408.396	0	408.396	173.507	0	581.904	4.609	586.513
16210	Hondakinen bilketa.	0	215.000	0	0	215.000	0	215.000	91.343	0	306.343	2.426	308.769
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	0	400	0	0	400	0	400	170	50.000	50.570	401	50.970
16230	Hondakinen tratamendua.	0	150.000	0	0	150.000	0	150.000	63.728	0	213.728	1.693	215.420
16300	Bideak garbitzea.	0	336.000	0	18.436	354.436	0	354.436	150.582	0	505.018	4.000	509.018
16400	Hilerria eta hiletak-zerbitzuak.	0	0	0	8.280	8.280	0	8.280	3.518	0	11.798	93	11.892
16500	Kale-argiteria.	28.500	130.000	0	0	158.500	0	158.500	67.339	0	225.839	1.789	227.627
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	0	61.500	0	117	61.617	-61.617	0	0	0	0	0	0
17100	Parkeak eta lorategiak.	0	100.000	0	0	100.000	61.617	161.617	68.663	3.600	233.880	1.852	235.732
22100	Enplegatuen aldeko beste prestazio ekonomiko batzuk.	1.800	0	0	0	1.800	0	1.800	765	0	2.565	20	2.585
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	173.000	7.100	0	313	180.413	-180.413	0	0	0	0	0	0
23110	Etzez etxeko laguntza	212.000	3.000	0	0	215.000	99.149	314.149	133.466	4.506	452.122	3.581	455.703
23130	Gizarte larrialdiko laguntzak	0	0	0	0	0	0	0	0	15.100	15.100	120	15.220
23140	Apartamentu tutelatuak	0	7.000	0	17.918	24.918	11.491	36.409	15.469	522	52.400	415	52.815
23150	Genero-berdintasunaren sustapena	0	51.300	0	0	51.300	23.657	74.957	31.846	15.075	121.878	965	122.844
23160	Adin txikikoen programak	0	100.000	0	0	100.000	46.116	146.116	62.077	2.096	210.289	1.666	211.955
23170	Presoen familiei garaiorako laguntza	0	0	0	0	0	0	0	0	42.000	42.000	333	42.333
23180	Gizarte-Elkarteei dirulaguntza	0	0	0	0	0	0	0	0	5.000	5.000	40	5.040
24100	Enpleguaren sustapena.	0	0	0	0	0	0	0	0	60.000	60.000	475	60.475
31100	Osasungarritasun publikoaren babesa.	0	5.200	0	0	5.200	0	5.200	2.209	0	7.409	59	7.468
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza bereziko ikastetxeen f	40.000	160.000	0	64.386	264.386	0	264.386	112.324	102.500	479.210	3.795	483.005
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak: Musika eskola	299.000	31.800	0	10.318	341.118	0	341.118	144.924	0	486.041	3.850	489.891
32610	Eskola garraioa	0	90.000	0	0	90.000	0	90.000	38.237	0	128.237	1.016	129.252
32620	Eskola Kirola:Hezikuntza	0	0	0	0	0	0	0	0	75.000	75.000	594	75.594
33000	Kulturaren arloko administrazio orokorra.	132.500	54.600	0	17.351	204.451	-204.451	0	0	0	0	0	0
33210	Liburutegi publikoak.	51.300	19.400	0	44.731	115.431	78.504	193.934	82.393	8.601	284.928	2.257	287.185
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	0	0	0	261	261	178	439	186	19	644	5	649
33400	Kulturaren sustapena.	0	44.000	0	0	44.000	29.924	73.924	31.407	3.279	108.609	860	109.469
33500	Euskara	0	83.800	0	9.389	93.189	63.377	156.565	66.517	89.144	312.226	2.473	314.699
33710	Aiton Borda	0	1.200	0	14.844	16.044	10.912	26.956	11.452	13.195	51.603	409	52.012
33720	Ludoteka	0	400	0	3.912	4.312	2.932	7.244	3.078	321	10.643	84	10.727
33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	0	26.500	0	886	27.386	18.625	46.011	19.548	32.041	97.599	773	98.372
34000	Kirolaren arloko administrazio orokorra.	57.900	16.900	0	0	74.800	-74.800	0	0	0	0	0	0
34210	Futbol Zelaia	0	48.000	0	127.797	175.797	23.455	199.252	84.652	15.208	299.112	2.369	301.481
34220	Kiroldegia eta Pizina	0	307.000	0	77.835	384.835	51.345	436.180	185.311	33.292	654.783	5.186	659.969
43300	Enpresa-garapena.	0	0	0	0	0	0	0	0	247.000	247.000	1.956	248.956
91200	Gobernu-organoak.	156.500	89.100	0	167	245.767	0	245.767	-245.767	0	0	0	0
92000	Administrazio orokorra.	383.000	317.700	10.000	79.510	790.210	0	790.210	-790.210	0	0	0	0
92200	Erakunde lokalen koordinazioa eta antolakuntza instituzionala.	0	0	12.000	0	12.000	0	12.000	-12.000	0	0	0	0
92400	Herriarren parte-hartzea.	0	10.000	0	0	10.000	0	10.000	-10.000	0	0	0	0
92900	Kreditu Globala	0	132.900	0	0	132.900	0	132.900	-132.900	0	0	0	0
92910	Bake epaitegia	15.000	0	0	469	15.469	0	15.469	-15.469	0	0	0	0
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	129.000	23.700	0	23.093	175.793	0	175.793	-175.793	0	0	0	0
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	96.300	13.100	0	0	109.400	0	109.400	-109.400	0	0	0	0
93400	Zorren eta diruzaintzaren kudeaketa.	56.200	100	0	0	56.300	0	56.300	-56.300	0	0	0	0

Ilustración 60: Entidad local 3, Situación de conciliación



Erabiltzailea: ANDER IBARLOZA ARRIZABALAGA
 Korporazioa:

- Eragiketak
- Fakturen tramitazioa
- Inprimatzea eta zerrendak
- Kontsultak eta txostenak
- Taulen kudeaketa
- Kostuen kudeaketa

[Hasiera](#) » [Kostuen kudeaketa](#) » [Hasierako doikuntzak](#) » Bateratze egoera

Bateratze egoera

Bateratze egoera

GASTUAK	Aurrekontu gastua		Hasierako doikuntzak		Kostua, guztira	
	€	%	€	%	€	%
1. kapitulua. Langilearen gastuak	2.740.000,00	31,24 %	0,00	0,00 %	2.740.000,00	37,12 %
2. kapitulua Ondasun eta zerbitzuetako ohiko gastuak	3.107.500,00	35,43 %	0,00	0,00 %	3.107.500,00	42,10 %
Amortizazioak (6. eta 7. kapituluak)	2.025.228,96	23,09 %	-1.389.186,34	100,00 %	636.042,62	8,62 %
4. kapitulua Ohiko diru laguntzak eta transferentziak	839.500,00	9,57 %	0,00	0,00 %	839.500,00	11,37 %
Zeharkako kudeaketaren kanpo kostuak	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %
3. kapitulua Finantza gastuak	58.000,00	0,66 %	0,00	0,00 %	58.000,00	0,79 %
Guztira	8.770.228,96		-1.389.186,34		7.381.042,62	

Tabla 53: Entidad local 3, informe de las coberturas de los costes

Programa	Deskribapena	Kostu operatiboa	Kostu funtzionala	Kostu efektiboa	Kostu osoa	Zerbitzu kostea	Sarrera propioak (1)	Diru-laguntza bidezko sarrerak (2)	Kostu operatiboaren estaldura %	Kostu funtzionalaren estaldura %	Kostu efektiboaren estaldura %	Kostu osoaren estaldura %	Zerbitzu kostuaren estaldura %
	GUZTIRA	6.505.543	6.505.543	7.323.043	7.381.043	7.381.043	1.146.500	259.100	22%	22%	19%	19%	19%
13000	Lezoko Udaltzaingoa	357.013	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	6.500	363.513	517.952	522.054	522.054	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio orokorra.	300.214	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-diziplina.	0	300.214	427.761	431.149	431.149	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
15340	Zerbitzuak mantentzea	391.932	391.932	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
16000	Estolderia.	30.776	30.776	43.851	44.198	44.198	225.000	0	731%	731%	513%	509%	509%
16100	Edateko uraren etxer etxeko homikuntza.	408.396	408.396	581.904	586.513	586.513	450.000	0	110%	110%	77%	77%	77%
16210	Hondakinen biketa.	215.000	215.000	306.343	308.769	308.769	265.000	0	123%	123%	87%	86%	86%
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	400	400	50.570	50.970	50.970	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
16230	Hondakinen tratamendua.	150.000	150.000	213.728	215.420	215.420	85.000	0	57%	57%	40%	39%	39%
16300	Bideak garbitzea.	354.436	354.436	505.018	509.018	509.018	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
16400	Hilerria eta hileta-zerbitzuak.	8.280	8.280	11.798	11.892	11.892	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
16500	Kale-argiteria.	158.500	158.500	225.839	227.627	227.627	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	61.617	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
17100	Parkeak eta lorategiak.	100.000	161.617	233.880	235.732	235.732	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
22100	Enplegatuen aldeko beste prestazio ekonomiko batzuk.	1.800	1.800	2.585	2.585	2.585	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	180.413	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
23110	Etxez etxeko laguntza	215.000	314.149	452.122	455.703	455.703	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
23130	Gizarte larrialdiko laguntzak	0	0	15.100	15.220	15.220	15.000	70.100	0%	0%	564%	559%	559%
23140	Apartamentu tutelatuak	24.918	36.409	52.400	52.815	52.815	10.000	0	40%	27%	19%	19%	19%
23150	Genero-berdintasunaren sustapena	51.300	74.957	121.878	122.844	122.844	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
23160	Adin txikikoek programak	100.000	146.116	210.289	211.955	211.955	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
23170	Presoen familiei garaiorako laguntza	0	0	42.333	42.333	42.333	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
23180	Gizarte-Elkarteei dirulaguntza	0	0	5.000	5.040	5.040	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
24100	Enpleguaren sustapena.	0	0	60.000	60.475	60.475	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
31100	Osasungarritasun publikoaren babesa.	5.200	5.200	7.409	7.468	7.468	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza bereziko ikastetxeen f	264.386	264.386	479.210	483.005	483.005	85.000	142.500	86%	86%	47%	47%	47%
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak: Musika eskola	341.118	341.118	486.041	489.891	489.891	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
32610	Eskola garraioa	90.000	90.000	128.237	129.252	129.252	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
32620	Eskola Kiroia:Hezikuntza	0	0	75.000	75.594	75.594	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
33000	Kulturaren arloko administrazio orokorra.	204.451	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
33210	Liburutegi publikoak.	115.431	193.934	284.928	287.185	287.185	0	4.500	4%	2%	2%	2%	2%
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	261	439	644	649	649	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
33400	Kulturaren sustapena.	44.000	73.924	108.609	109.469	109.469	11.000	0	25%	15%	10%	10%	10%
33500	Euskara	93.189	156.565	312.226	314.699	314.699	0	19.000	20%	12%	6%	6%	6%
33710	Aiton Borda	16.044	26.956	51.603	52.012	52.012	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
33720	Ludoteka	4.312	7.244	10.643	10.727	10.727	500	0	12%	7%	5%	5%	5%
33800	Hemri-jaiak eta ospakizunak.	27.386	46.011	97.599	98.372	98.372	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
34000	Kirolaren arloko administrazio orokorra.	74.800	0	0	0	0	0	8.000	11%	0%	0%	0%	0%
34210	Futbol Zelaia	175.797	199.252	299.112	301.481	301.481	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
34220	Kiroldegia eta Piszina	384.835	436.180	654.783	659.969	659.969	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
43300	Enpresa-garapena.	0	0	247.000	248.956	248.956	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
91200	Gobernu-organok.	245.767	245.767	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92000	Administrazio orokorra.	790.210	790.210	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92200	Erakunde lokalen koordinazioa eta antolakuntza instituzionala.	12.000	12.000	0	0	0	0	12.000	100%	100%	0%	0%	0%
92400	Hemitarren parte-hartzea.	10.000	10.000	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92900	Kreditu Globala	132.900	132.900	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
92910	Bake epaitegia	15.469	15.469	0	0	0	0	3.000	19%	19%	0%	0%	0%
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	175.793	175.793	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	109.400	109.400	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%
93400	Zoraren eta diruzaintzaren kudeaketa.	56.300	56.300	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%

Tabla 54: Entidad local 3, Coste unitario del coste completo en función de nº de habitantes

Programa	Deskribapena	Kostu osoa	Neurtzail earen	Unitate zenbatak	Kostu unitarioa
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	522.054			
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-	431.149	Nº	6.007	72
16000	Estolderia.	44.198	Nº	6.007	7
16100	Edateko uraren etxez etxeke homikuntza.	586.513	Nº	6.007	98
16210	Hondakinen bilketa.	308.769	Nº	6.007	51
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	50.970	Nº	6.007	8
16230	Hondakinen tratamendua.	215.420	Nº	6.007	36
16300	Bideak garbitzea.	509.018	Nº	6.007	85
16400	Hilerria eta hileta-zerbitzuak.	11.892	Nº	6.007	2
16500	Kale-argiteria.	227.627	Nº	6.007	38
17100	Parkeak eta lorategiak.	235.732	Nº	6.007	39
22100	Enplegatuen aldeko beste prestazio ekonomiko batzuk.	2.585	Nº	6.007	0
23110	Etzez etxeke laguntza	455.703			
23130	Gizarte larrialdiko laguntzak	15.220			
23140	Apartamentu tutelatuak	52.815			
23150	Genero-berdintasunaren sustapena	122.844			
23160	Adin txikikoen programak	211.955			
23170	Presoen familiei garraiorako laguntza	42.333			
23180	Gizarte-Elkarteei dirulaguntza	5.040			
24100	Enpleguaren sustapena.	60.475	Nº	6.007	10
31100	Osasungarritasun publikoaren babesa.	7.468	Nº	6.007	1
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza	483.005	Nº	6.007	80
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak: Musika eskola	489.891	Nº	6.007	82
32610	Eskola garraioa	129.252			
32620	Eskola Kirola:Hezikuntza	75.594			
33210	Liburutegi publikoak.	287.185	Nº	6.007	48
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	649	Nº	6.007	0
33400	Kulturaren sustapena.	109.469	Nº	6.007	18
33500	Euskara	314.699	Nº	6.007	52
33710	Aiton Borda	52.012			
33720	Ludoteka	10.727			
33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	98.372	Nº	6.007	16
34210	Futbol Zelaia	301.481			
34220	Kiroldegia eta Piszina	659.969			
43300	Enpresa-garapena.	248.956	Nº	6.007	41

Entidad local 4

El municipio de Entidad local 4 cuenta con 11.282 habitantes y un presupuesto anual liquidado que en los últimos cuatro años ronda los dieciséis millones de euros.

Tabla 55: Entidad local 4, evolución de la liquidación económica

Capítulo	2011	2012	2013	2014	Promedios
1	3.923.508	4.204.625	4.155.447	4.362.601	4.161.545
2	4.978.569	5.073.972	5.138.873	5.064.682	5.064.024
3	103.962	129.287	85.346	68.708	96.826
4	2.577.957	2.834.248	2.746.708	3.063.427	2.805.585
6	3.353.926	2.073.735	1.846.041	3.405.567	2.669.817
7	175.191	137.640	180.964	188.642	170.609
8	297.531	343113	622151	573.288	459.021
9	675.263	921.949	924.646	925.221	861.770
Total	16.085.906	15.718.569	15.700.176	17.652.136	16.289.197

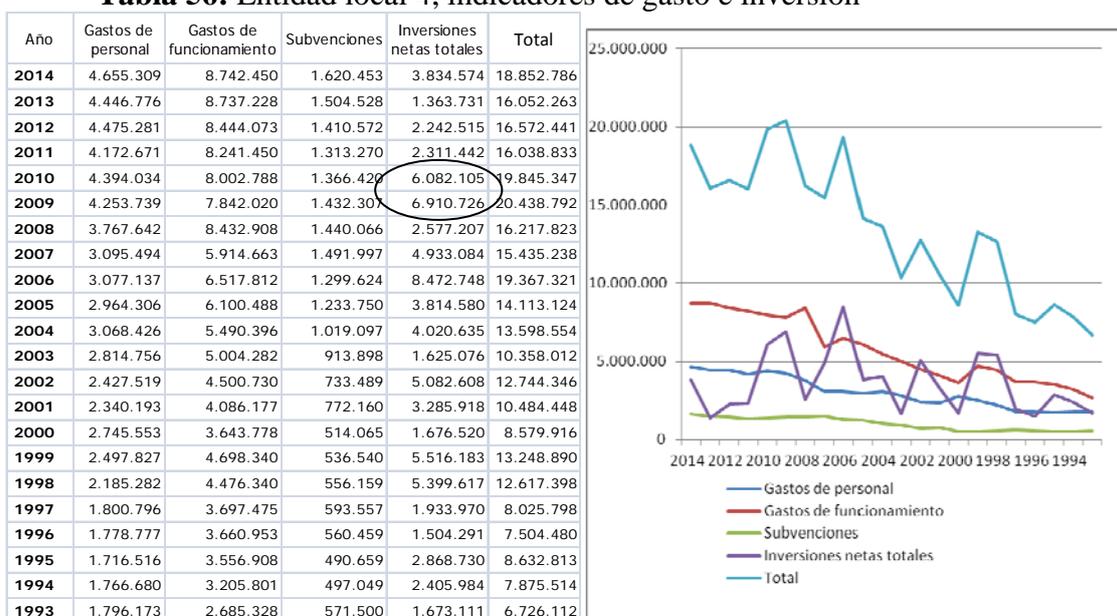
Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

Si en los tres gráficos de indicadores de gasto e inversión analizados hasta el

momento las líneas de los Gastos de personal y Gastos de funcionamiento que recoge las obligaciones reconocidas con cargo a compras de bienes y servicios corrientes y transferencias corrientes distintas a las recogidas en el indicador subvenciones, mostraban unas figuras parejas que se cruzaban constantemente, en el caso de los indicadores de gastos de los presupuestos en los importes de las obligaciones reconocidas de veintidós años del ayuntamiento de Entidad local 4, la línea de los Gastos de funcionamiento va muy por encima del Capítulo I, incluso llegando a duplicar su importe. Ello puede ser un indicador de la propensión del ayuntamiento a externalizar los servicios. Ahora bien, en los presupuestos liquidados la diferencia del Capítulo I (4.161.546€) con respecto al Capítulo II no es tan abultada, aunque la suma de las medias de los capítulos II y IV (7.869.609€) lo sea, en concreto un 189% con respecto al Capítulo I. En los municipios analizados hasta el momento: Entidad local 1 cuenta con un 124%, Entidad local 2 142% y Entidad local 3 un 127%.

En lo que a la evolución de las Inversiones netas se refiere, sigue la tónica marcada, también en Entidad local 3, de frecuentes altibajos, con la típica cumbre, que también lo muestran los Gastos de funcionamiento, en el periodo cercano a la crisis. Al igual que los municipios analizados, realiza fuertes inversiones netas en los años 2009 y 2010 para, posteriormente, mantenerse austeramente estable.

Tabla 56: Entidad local 4, indicadores de gasto e inversión



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

La carta de servicios se va haciendo más extensa a medida que aumenta el nivel

de la población del municipio y el presupuesto con el que cuenta el ayuntamiento, así, el catálogo de servicios ofrecidos por este municipio a su población es hasta ahora el más amplio, aunque algunos de ellos se han creado para realizar pruebas de desglose.

Los importes de los elementos de coste sin ajustes iniciales que se obtienen de los presupuestos aprobados en Entidad local 4 son los más desarrollados hasta el momento. Ahora bien, el Capítulo I no presenta un desglose, en veintiún servicios de los noventa y tres activos, mucho más desarrollado que el desglose, en diecinueve servicios, realizado por Entidad local 3. En lo que al Capítulo II se refiere, Entidad local 4 casi duplica la distribución de este capítulo en sesenta servicios de distinta categoría, frente a los treinta y ocho presentados por Entidad local 3.

Es por ello que, a priori, se precisa un ajuste inicial, al menos, en el Capítulo I. Entidad local 4 al igual que Entidad local 3 utiliza la aplicación Meta4 y lo que en Entidad local 3 puede derivar en unos pocos ajustes puntuales de asignación, exceptuando los casos de devengo, en Entidad local 4 parece que se va a requerir un ajuste realizado de forma masiva, en el que se incorporen criterios de reparto más específicos que detallen de una manera más administrada el reparto de estos costes.

Tabla 57: Entidad local 4, Reparto 1 sin ajustes iniciales

Programa	Deskribapena	kapitulu 1	kapitulu 2 (011)	Amortiz.
13000	Segurtasunaren eta babes zibilarren administrazio orokorra.	816.836	71.300	300
13200	Segurtasuna eta ordena publikoa.	0	0	35.280
15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio orokorra.	574.624	68.860	6.440
15001	Etxeb.hirigint.adm.orokorra.	0	6.000	0
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-	0	0	283.879
15210	Babes publikoko etxebizitzaren sustapena eta kudeaketa.	0	0	358.862
15320	Bide publikoen zolaketa.	0	80.000	1.153.189
15321	Bide publikoen zolaketa.	0	20.000	0
15322	Bide publikoen zolaketa.	0	20.000	0
15330	hin-altzariak	0	18.000	0
16100	Edateko uraren etxez etxeko homikuntza.	0	30.000	446.111
16101	Edateko ura.	0	8.000	0
16200	Hondakinak-zerbitzu orokorra.	0	0	0
16210	Hondakinen bilketa.	0	8.000	135.136
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	0	0	0
16230	Hondakinen tratamendua.	0	0	0
16300	Bideak garbitzea.	0	4.000	0
16400	Hilerria eta hileta-zerbitzuak.	41.448	0	87
16500	Kale-argiteria.	48.928	683.082	116.002
16501	Kale-argiteria.	0	1.000	0
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	0	355.360	0
17200	Ingurumenaren babasa eta hobek	0	9.730	0
17210	Hinguneetako hots-, argi- eta atmosfera-kutsaduraren	0	0	201.497
17220	Natur-eskola.	0	137.303	0
21100	Erretiro pentsioak.	648	0	0
23000	Gizarte zerbitzuen arloko administrazio orokorra	272.637	20.701	92
23020	Garapenerako lankidetzak	0	0	0
23100	Lehen mailako gizarte-laguntza.	0	75.068	77.325
23110	Etxez etxekako zerbitzua	0	661.400	0
23120	Eguneko Zentroa	0	307.844	2.300
23140	Apart. tutelatuak eta soziala	0	26.721	3.102
23150	Berdintasuna	23.759	41.323	0
23190	Zaharren egoitza	0	0	0
24100	Enpleguaren sustapena.	146.275	47.500	100.310
24101	Enpleguaren sustapena.	0	0	0
24102	Enpleguaren sustapena.	0	0	0
24103	Enpleguaren sustapena.	0	0	0
24104	Enpleguaren sustapena.	0	0	0
24105	Enpleguaren sustapena.	0	0	0
32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	0	117.200	85.266
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak	0	128.000	372
33000	Kulturaren arloko administrazio orokorra.	331.566	0	0
33300	Kultur-etxea.	0	86.904	69.155
33310	eltzia	0	21.400	30.000
33320	Beste kultur instalazioak.	0	27.327	500
33400	Kulturaren sustapena.	1.935	279.357	5.200
33401	Kulturaren sustapena.	0	13.488	0
33500	Euskara	107.622	56.050	7.578
33510	Euskaltegia	163.694	20.200	350
33511	Euskaltegia	0	4.500	0
33600	Ondare historiko-artistikoaren babasa eta kudeaketa.	0	0	27.705
33700	Astialdia betetzeko instalazioak	0	10.000	80
33710	Jubilatuaren etxea	0	20.499	4.000
33720	Gazteria	117.288	247.600	3.300
33721	Gazteria.	0	1.000	0
33722	Gazteria.	0	900	0
33723	Gazteria.	0	1.000	0
33800	Herri-jaiak eta ospakizunak.	0	129.700	0
34000	Kirolaren arloko administrazio orokorra.	608.074	0	0
34100	Kirola sustatzea eta bultzatzea.	0	41.250	9.119
34200	Kirol instalazioak.	0	10.000	1.066.099
34210	Kiroldegia	0	609.270	0
34211	Kiroldegia.	0	11.125	0
34212	Kiroldegia.	0	4.500	0
34220	Azkoagain	0	61.910	0
34230	San Lorentzo-Larraña	0	7.150	0
34231	San lorentzo-Larraña	0	4.600	0
41000	Nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzako administrazio	97.970	14.720	11.600
41200	Nekazaritza eta abeltzaintzako egituren eta ekoizpen-	0	0	338.935
41400	Landa garapena.	0	40.000	6.778
42500	Energia.	0	0	16.048
45200	Baliabide hidraulikoak.	0	0	87.673
49300	Kontsumitzaile eta erabiltzaileen babesa.	0	0	489
91200	Gobernu-organoak.	82.669	8.000	0
91201	Gobernu Organoak.	51.622	0	0
91202	Gobernu organoak.	0	0	0
91203	Gobernu organoak.	0	0	0
92000	Administrazio orokorra.	662.989	343.656	95.406
92001	Administrazio Orokorra	55.919	83.860	2.585
92002	Administrazio Orokorra	0	1.500	0
92003	Administrazio Orokorra	0	5.548	0
92010	udal hedabideak	116.681	57.580	0
92011	Udal hedabideak.	0	7.000	0
92012	Udal hedabideak.	0	7.000	0
92020	bake epaitegia	0	10.513	60
92900	Ustekabekoak eta sailkatu gabeko funtzioak.	0	17.391	0
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	422.306	0	0
		4.745.488	5.212.890	4.788.211

A modo de ejemplo, se puede ver que no parece muy correcto repartir el importe de los programas DAGS “13000 Administración general de la seguridad y protección civil” de 816.836€ y “15000 Administración general de vivienda y urbanismo” de 574.624€ de forma proporcional, sin distinguir ningún criterio de reparto salvo el que viene por defecto, entre los siete subprogramas activos.

En el primer caso, 13000 Administración general de la seguridad y protección civil, presenta unos servicios finalistas (13200, 13300, 13400 y 13500) que están activados pero no cuentan con la imputación de costes de los capítulos I y II, ni de las amortizaciones que ya han sido sustituidas por amortizaciones del inventario, de modo que el reparto proporcional por defecto, asigna los costes de manera lineal, 222.498€ a cada servicio. Sería conveniente realizar los ajustes iniciales e incluso desactivar alguno de los servicios, si es que no tienen imputación directa.

En el segundo caso, 15000 Administración general de vivienda y urbanismo, el desglose del Capítulo I y de las amortizaciones, teniendo en cuenta sus importes, debería ser más elaborado. Como se puede apreciar, tal y como está, se realiza un 2º reparto, el reparto de los DAGS, muy desproporcionado. El importe de los capítulos I y II y las amortizaciones 872.227€ se reparte en función del Capítulo II de los servicios finalistas (138.000€) que representa un 16% del coste DAGS a repartir.

Siguiendo con este segundo caso, se diferencia otro servicio que de modo manual se ha determinado como de carácter DAGS, es el DAGS 15001. Puede ser utilizado como centro de coste auxiliar o de apoyo y poder diferenciar sus costes de la DAGS normalizada que es la 15000 y poder repartir de modo diferenciado estos costes. Habrá que realizar un seguimiento de esta opción y ver si los usuarios le dan la utilidad reservada a los servicios no finalistas, a los centros y actividades de coste auxiliares y de apoyo.

Tabla 58: Entidad local 4, ajustes iniciales poco desarrollados

Programa	Descripción	Capítulo 1	Capítulo 2	Amortiz.	Coste operativo	2º reparto: gastos	Coste funcional
		1	2	4	5 = 1+2+3+4	6	7 = 5+6
	TOTAL	4.745.488	5.212.890	2.245.177	12.403.822	0	12.403.822
13000	Administración general de la seguridad y protección civil.	816.836	71.300	1.856	889.992	-889.992	0
13200	Seguridad y orden público.	0	0	0	0	222.498	222.498
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	0	0	0	0	222.498	222.498
13400	Movilidad urbana.	0	0	0	0	222.498	222.498
13500	Protección civil.	0	0	0	0	222.498	222.498
15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	574.624	68.860	228.744	872.227	-872.227	0
15001	Etxeb. hirigint. adm. orokorra.	0	6.000	0	6.000	-6.000	0
15320	Pavimentación de vías públicas.	0	80.000	0	80.000	-80.000	0
15321	Bide publikoen zolaketa.	0	20.000	0	20.000	127.279	147.279
15322	Bide publikoen zolaketa.	0	20.000	0	20.000	127.279	147.279
15330	hiri-altzariak	0	18.000	0	18.000	114.551	132.551

En lo que a las amortizaciones transitorias se refiere, el importe asignado, 4.788.210€ supera el importe de los capitulos VI y VII del ultimo quinquenio debido a las fuertes inversiones realizadas en los años 2008, 2009 y 2010.

Tabla 59: Entidad local 4, cálculo de las amortizaciones transitorias

Programa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Zenbatekoa
GUZTIRA	7.178.961,60	5.450.741,02	6.518.495,99	7.648.708,72	7.395.138,14	3.529.116,43	2.211.374,96	2.027.005,88	3.594.208,64	2.328.356,74	4.788.210,81
13000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.000,00	300,00
13200	204.730,06	103.502,66	0,00	7.915,72	1.769,00	0,00	27.989,76	3.509,00	3.388,12	0,00	35.280,43
15000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	64.400,00	6.440,00
15100	278.861,75	89.990,29	1.452.170,66	710.012,34	138.688,40	22.185,26	146.880,80	0,00	0,00	0,00	283.878,95
15210	53.431,58	0,00	0,00	737.210,61	1.314.032,29	1.185.817,61	0,00	0,00	298.132,75	0,00	358.862,48
15320	1.119.429,23	1.425.655,08	847.949,67	2.252.985,61	2.250.146,36	1.231.103,15	708.760,94	68.732,33	432.129,25	1.195.000,00	1.153.189,16
16100	286.854,87	702.001,95	662.367,29	52.380,76	781.156,84	400.150,17	75.907,08	400.122,27	1.100.164,15	0,00	446.110,54
16210	125.764,92	106.656,00	71.274,96	169.223,64	76.936,36	119.397,23	264.939,43	136.768,77	168.670,54	111.726,24	135.135,81
16400	0,00	865,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	86,50
16500	407.144,55	329.346,76	66.129,82	16.316,33	2.088,00	0,00	0,00	190.792,04	148.205,14	0,00	116.002,26
17000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
17200	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
17210	1.633.663,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.210,99	164.968,91	213.131,17	0,00	201.497,43
17220	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
23000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	915,66	91,57
23100	71.088,22	56.714,32	33.807,01	73.045,02	58.439,87	32.792,86	136.066,48	59.700,24	240.959,98	10.640,44	77.325,44
23120	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	23.000,00	2.300,00
23140	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	31.017,40	3.101,74
24100	74.290,64	79.157,88	89.751,00	123.400,29	209.913,35	109.517,52	81.535,92	81.892,62	113.637,47	40.000,00	100.309,67
31200	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
32100	23.996,32	66.532,92	210.264,42	105.873,64	26.894,07	28.062,21	92.867,10	191.463,57	73.706,50	33.000,00	85.266,08
32600	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.715,00	371,50
33300	30.643,84	112.551,58	59.910,39	88.643,49	100.178,43	104.801,11	34.123,02	58.188,35	74.514,02	28.000,00	69.155,42
33310	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	300.000,00	30.000,00
33320	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	5.000,00	500,00
33400	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	52.000,00	5.200,00
33500	5.512,09	16.781,59	25.231,18	56,00	0,00	0,00	18.077,96	5.052,43	5.073,67	0,00	7.578,49
33510	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.500,00	350,00
33600	0,00	180.000,00	97.047,52	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	27.704,75
33700	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	800,00	80,00
33710	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	40.000,00	4.000,00
33720	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	33.000,00	3.300,00
33800	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
34100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	91.192,00	9.119,20
34200	2.418.863,90	1.845.612,12	2.595.453,08	1.489.076,81	1.269.631,53	159.562,62	258.643,42	241.071,79	383.070,53	0,00	1.066.098,58
41000	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	116.000,00	11.600,00
41200	321.203,79	254.066,55	241.087,03	1.117.852,37	683.497,66	81.937,76	237.187,29	305.136,55	147.382,98	0,00	338.935,20
41400	23.885,19	0,00	3.495,45	15.000,00	0,00	0,00	4.022,56	0,00	9.376,80	12.000,00	6.778,00
42500	0,00	0,00	0,00	8.275,37	152.203,48	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	16.047,89
45200	0,00	0,00	0,00	609.184,57	267.547,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	87.673,16
49100	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
49300	0,00	0,00	0,00	0,00	4.893,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	489,32
92000	99.597,45	81.306,32	62.556,51	72.256,15	57.122,30	53.788,93	121.162,21	119.607,01	182.665,57	104.000,00	95.406,25
92001	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	25.850,00	2.585,00
92020	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	600,00	60,00
92400	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

El ayuntamiento de Entidad local 4 cuenta con un inventario actualizado que es gestionado por una empresa externa. El interventor cuenta con una plantilla en la que define una serie de centros de coste codificados, de tal manera que, la cuota de amortización de cada elemento de coste se asigna y se acumula de forma automática en dichos centros. Posteriormente, el interventor reparte el coste de estos centros de coste en los distintos servicios en base a unos criterios de reparto que, una vez establecidos, no variarán excesivamente (este último reparto no está recogido el informe final presentado en este trabajo).

Es importante recordar, a medida que los importes son más importantes, que al sustituir las amortizaciones transitorias por las amortizaciones del inventario municipal, se elimina el importe prorrateado del Capítulo VII que habrá que considerar junto con la incorporación del Capítulo IV. Para llevar a cabo esta tarea se agregará este coste, bien,

mediante la información de la amortización de la inversión realizada, facilitada por la entidad beneficiaria de la transferencia del capital, o bien, realizando la prorrata de esta transferencia de capital de forma manual, en función de las características de la inversión financiada.

Entidad local 4 cuenta con servicios que son gestionados de forma externa, por organismos autónomos, por lo que conviene consolidar sus cuentas y obtener los costes de dichos servicios. La aplicación acumula de forma automática los importes de las transferencias corrientes y la información de los importes de los ingresos facilitados por la entidad externa que gestiona el servicio. En el caso de que la información facilitada esté completada con el coste del servicio, se contemplará esta última información por considerar que la entidad gestora cuenta con información más directa sobre la realidad acaecida.

A este respecto y en relación a las cuentas facilitadas por la mancomunidad del que es partícipe este municipio y que es la última de las entidades locales a la que se va a hacer referencia, Entidad local 6, las consolidaciones a realizar se pueden disponer de distintas formas. En todo caso, dependerá de la información facilitada por la entidad que gestiona el servicio de forma externa y, además, sería conveniente un consenso entre todos los participantes de la mancomunidad.

En concreto, los ayuntamientos asociados en Entidad local 6 que ofrece, entre otros servicios, la recogida, gestión y tratamiento de los residuos, tienen establecidas, por una parte, una cuota de transferencia de capital con un incremento constante y, por otra parte, una cuota de transferencia corriente “solidaria” establecida en base al número de habitantes de cada municipio y no en base a los costes ocasionados por cada municipio. Esto mismo ocurre con el Consorcio de aguas de Gipuzkoa. Este coste podrá diferenciarse del criterio de la población, bien sea por diferencias geográficas o de distribución de la población urbana o bien por el método de gestión de residuos utilizada u otro sinfín de cuestiones. Además, la mancomunidad obtiene otros ingresos procedentes de la venta de los materiales para el reciclaje, como el cartón, el vidrio y los envases de plástico. Esto mismo ocurre con la explotación de las centrales hidroeléctricas gestionadas por las Mancomunidades de Añarbe y Txingudi y el Consorcio de aguas de Gipuzkoa.

El caso es que la mancomunidad facilita la información general sin el detalle necesario del coste bruto del servicio, presentando el coste neto, es decir, restando los ingresos de las ventas de los materiales a los costes y ejecuta la asignación de este coste neto a cada municipio en función de la cuota establecida, esto es, en función de la población. Con ello, el ayuntamiento desconoce la información del coste de las actividades específicas llevadas a cabo en la recogida, gestión y tratamiento de los residuos relativos a su municipio. La información de la que dispone es la información de: lo que le cuesta al ayuntamiento la prestación del servicio y, realmente, desconoce el coste del servicio de su municipio.

Pues bien, en función del detalle de la información facilitada por la entidad externa el coste a consolidar será:

- a) La transferencia devengada, es decir, la suma del Capítulo IV y la prorrata del Capítulo VII.
- b) La transferencia devengada más los ingresos de la entidad externa gestora del servicio.
- c) El coste del servicio facilitado por la entidad externa gestora del servicio.

En los casos b) y c) la “situación de conciliación” presentará diferencias notables relacionadas con los costes de la gestión externa del servicio público que la contabilidad de presupuestos no siempre recoge.

En el caso que nos ocupa, no se recogen ingresos y costes de servicios de gestión externa, por lo que se trata del caso a). Ahora bien, tampoco se ha tenido en cuenta que al sustituir las amortizaciones transitorias se ha dejado en el tintero la media de 170.609€ anuales correspondientes al Capítulo VII.

Como se puede apreciar en la tabla de informe final y de detalle, se ha realizado un fraccionamiento de distintos servicios de gestión externa (24101, 24102, 24103, 24104 y 24105) para una vez obtenidos los costes efectivos y completos poder juntarlos en el coste del servicio.

Una prueba similar ha sido la realizada con los servicios finalistas de gestión directa (34200, 34210, 34211, 34212), una vez obtenidos los costes desglosados se suman en la última columna para obtener el coste del servicio en su conjunto.

Tabla 60: Entidad local 4, los costes del informe final

Programa	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo	Coste del servicio
TOTAL		12.403.822	12.403.822	15.489.263	15.634.551	15.634.551
13000	Administración general de la seguridad y protección civil.	889.992	0	0	0	0
13200	Seguridad y orden público.	0	222.498	282.598	285.249	285.249
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	0	222.498	282.598	285.249	285.249
13400	Movilidad urbana.	0	222.498	282.598	285.249	285.249
13500	Protección civil.	0	222.498	282.598	285.249	285.249
15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	872.227	0	0	0	0
15001	Etxeb.hirigint.adm.orokorra.	6.000	0	0	0	0
15320	Pavimentación de vías públicas.	80.000	589.117	777.188	784.478	1.176.717
15321	Bide publikoen zolaketa.	20.000	147.279	194.297	196.119	0
15322	Bide publikoen zolaketa.	20.000	147.279	194.297	196.119	0
15330	niri-altzariak	18.000	132.551	174.867	176.507	176.507
16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	592.657	592.657	752.742	759.802	759.802
16101	Edateko ura.	8.000	8.000	10.161	10.256	10.256
16200	Hondakinak-zerbitzu orokorra.	0	0	131.116	132.346	132.346
16210	Recogida de residuos.	8.000	8.000	600.665	606.299	606.299
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	0	0	125.662	126.841	126.841
16230	Tratamiento de residuos.	0	0	247.848	250.173	250.173
16300	Limpieza viaria.	4.000	4.000	5.080	5.128	5.128
16400	Cementerio y servicios funerarios.	41.448	41.448	52.644	53.138	53.138
16500	Alumbrado público.	1.091.514	1.091.514	1.386.348	1.399.351	1.400.633
16501	Kale-argiteria.	1.000	1.000	1.270	1.282	0
17000	Administración general del medio ambiente.	355.360	0	0	0	0
17200	Protección y mejora del medio	9.730	33.246	42.227	42.623	42.623
17220	Natur-eskola.	137.303	469.146	595.869	601.459	601.459
21100	Pensiones.	648	648	823	831	831
23000	Administración general de servicios sociales.	294.990	0	0	0	0
23100	Asistencia social primaria.	75.068	94.560	495.557	500.206	500.206
23110	Etkez etxekako zerbitzua	661.400	833.131	1.058.172	1.068.097	1.068.097
23120	Eguneko Zentroa	307.844	387.774	492.518	497.138	497.138
23140	Apart. tutelatuak eta soziala	26.721	33.659	42.751	43.152	43.152
23150	Berdintasuna	65.082	81.980	118.194	119.303	119.303
23160	GARAP. BIDE HERRIALDE ELKARLAN	0	0	135.314	136.583	136.583
23190	Zaharren egoitza	0	0	203.480	205.389	205.389
24100	Fomento del empleo.	204.570	204.570	300.909	303.731	431.151
24101	Enpleguaren sustapena.	0	0	26.721	26.972	0
24102	Enpleguaren sustapena.	0	0	65.246	65.858	0
24103	Enpleguaren sustapena.	0	0	14.362	14.496	0
24104	Enpleguaren sustapena.	0	0	2.882	2.909	0
24105	Enpleguaren sustapena.	0	0	17.025	17.184	0
32100	Creación de centros docentes de enseñanza infantil y	422.439	422.439	658.045	664.218	664.218
32600	Servicios complementarios de educación	128.000	128.000	310.773	313.688	313.688
33000	Administración general de cultura.	331.566	0	0	0	0
33300	Kultur-etxea.	163.834	202.988	257.818	260.236	260.236
33310	eltzia	21.400	26.514	33.676	33.992	33.992
33320	Beste kultur instalazioak.	27.327	33.858	43.003	43.407	43.407
33400	Promoción cultural.	281.292	348.516	670.186	676.472	697.897
33401	Kulturaren sustapena.	13.488	16.711	21.225	21.425	0
33500	Euskara	163.672	202.787	283.663	286.324	286.324
33510	Euskaltegia	183.894	227.841	293.384	296.136	303.284
33511	Euskaltegia	4.500	5.575	7.081	7.148	0
33700	Instalaciones de ocupación del tiempo libre	10.000	12.390	15.737	15.884	15.884
33710	Jubilatuoen etxea	20.499	25.398	40.398	40.777	40.777
33720	Gazteria	364.888	452.090	584.206	589.686	594.292
33721	Gazteria.	1.000	1.239	1.574	1.588	0
33722	Gazteria.	900	1.115	1.416	1.430	0
33723	Gazteria.	1.000	1.239	1.574	1.588	0
33800	Fiestas populares y festejos.	129.700	160.696	275.103	277.683	277.683
34000	Administración general de deportes.	608.074	0	0	0	0
34100	Promoción y fomento del deporte.	41.250	67.815	306.127	308.998	308.998
34200	Instalaciones deportivas.	10.000	16.440	20.881	21.077	21.077
34210	Kiroldegia	803.662	1.321.230	1.678.112	1.693.853	1.726.785
34211	Kiroldegia.	11.125	18.290	23.230	23.448	0
34212	Kiroldegia.	4.500	7.398	9.396	9.484	0
34220	Azkoagain	61.910	101.781	129.273	130.486	130.486
34230	San Lorentzo-Larraña	7.150	11.755	14.930	15.670	15.070
34231	San lorentzo-Larraña	4.600	7.562	9.605	9.695	9.695
41000	Administración general de agricultura, ganadería y pesca.	112.690	0	0	0	0
41400	Desarrollo rural.	40.000	152.690	402.221	405.993	405.993
91200	Organos de gobierno.	103.769	103.769	0	0	0
91201	Gobernu Organoak.	66.622	66.622	0	0	0
91202	Gobernu organoak.	91.829	91.829	0	0	0
91203	Gobernu organoak.	338	338	0	0	0
92000	Administración general.	1.510.055	1.510.055	0	0	0
92001	Administrazio Orokorra	139.779	139.779	0	0	0
92002	Administrazio Orokorra	1.500	1.500	0	0	0
92003	Administrazio Orokorra	5.548	5.548	0	0	0
92010	udal hedabideak	254.261	254.261	0	0	0
92011	Udal hedabideak.	7.000	7.000	0	0	0
92012	Udal hedabideak.	7.000	7.000	0	0	0
92020	bake epaitegia	10.513	10.513	0	0	0
92900	Imprevistos y funciones no clasificadas.	17.391	17.391	0	0	0
93100	Política económica y fiscal.	422.306	422.306	0	0	0

Tabla 61: Entidad local 4, detalle de la composición de los costes del informe final

Programa	Descripción	Capítulo 1	Capítulo 2	Capítulo 4 (gastos)	Amortiz.	Coste operativo	2º reparto:	Coste funcional	3º reparto: gastos	Capítulo 4 (sin gastos)	Coste efectivo	Intereses	Coste completo	Reparto: Finalistas	Coste del servicio	
		1	2	3	4	5 = 1+2+3+4	6	7 = 5+6	8	9	10 = 7+8+9	11	12 = 10+11	13	14 = 12+13	15 = 14+15
	TOTAL	4.745.486	5.212.890	200.267	2.245.177	12.403.822		12.403.822	-0	3.085.441	15.489.263	145.288	15.634.551	0	15.634.551	
13000	Administración general de la seguridad y Seguridad y orden público.	816.836	71.300	0	-1.666	888.922	-888.922	0	0	0	0	0	0	0	0	
13200	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	0	0	0	0	0	222.498	222.498	60.100	0	282.598	2.651	285.249	0	285.249	
13300	Movilidad urbana.	0	0	0	0	0	222.498	222.498	60.100	0	282.598	2.651	285.249	0	285.249	
13400	Protección civil.	0	0	0	0	0	222.498	222.498	60.100	0	282.598	2.651	285.249	0	285.249	
15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	574.624	68.860	0	228.744	872.227	-872.227	0	0	0	0	0	0	0	0	
15001	Etxeb. hirigint. adm. orokorra.	0	6.000	0	0	6.000	-6.000	0	0	0	0	0	0	0	0	
15320	Paumntación de vías públicas.	0	80.000	0	0	80.000	509.117	589.117	159.129	28.942	777.186	7.200	784.478	392.239	1.176.717	
15321	Bide publikoen zolaketa.	0	20.000	0	0	20.000	127.279	147.279	39.782	7.235	194.297	1.822	196.119	-196.119	0	
15322	Bide publikoen zolaketa.	0	20.000	0	0	20.000	127.279	147.279	39.782	7.235	194.297	1.822	196.119	-196.119	0	
15330	Hiri-aitzak	0	18.000	0	0	18.000	114.551	132.551	35.804	6.512	174.867	1.640	176.507	0	176.507	
16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	0	30.000	0	562.657	592.657	0	592.657	160.085	0	752.742	7.061	759.802	0	759.802	
16101	Edateko ura.	0	8.000	0	0	8.000	0	8.000	2.161	0	10.161	95	10.256	0	10.256	
16200	Hondakinak-zerbitzu orokorra.	0	0	0	0	0	0	0	0	131.116	131.116	1.230	132.346	0	132.346	
16210	Recogida de residuos.	0	8.000	0	0	8.000	0	8.000	2.611	590.504	600.665	5.634	606.299	0	606.299	
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	0	0	0	0	0	0	0	0	125.862	125.862	1.178	127.040	0	127.040	
16230	Tratamiento de residuos.	0	0	0	0	0	0	0	0	247.848	247.848	2.325	250.173	0	250.173	
16300	Limpieza varia.	0	4.000	0	0	4.000	0	4.000	1.080	0	5.080	48	5.128	0	5.128	
16400	Cementerio y servicios funerarios.	41.448	0	0	0	41.448	0	41.448	11.196	0	52.644	494	53.138	0	53.138	
16500	Alumbrado público.	48.928	683.082	0	359.505	1.091.514	0	1.091.514	294.833	0	1.386.348	13.004	1.399.351	1.282	1.400.633	
16501	Kale-argiteria.	0	1.000	0	0	1.000	0	1.000	270	0	1.270	12	1.282	0	1.282	
17000	Administración general del medio ambiente.	0	353.380	0	0	353.380	-353.380	0	0	0	0	0	0	0	0	
17200	Protección y mejora del medio	0	9.730	0	0	9.730	23.516	33.246	8.960	0	42.227	396	42.623	0	42.623	
17220	Natur-eskola.	0	137.303	0	0	137.303	331.844	469.146	126.723	0	595.869	5.589	601.459	0	601.459	
21100	Pensiones.	648	0	0	0	648	0	648	175	0	823	6	831	0	831	
23000	Administración general de servicios sociales.	272.637	20.701	0	1.651	294.990	-294.990	0	0	0	0	0	0	0	0	
23100	Asistencia social primaria.	0	15.068	0	0	15.068	19.491	34.559	25.542	375.456	495.557	4.648	500.206	0	500.206	
23110	Etxe-zerbitzu zerbitzua	0	661.400	0	0	661.400	171.731	833.131	225.040	0	1.058.172	9.926	1.068.097	0	1.068.097	
23120	Eguneko Zentroa	0	307.844	0	0	307.844	79.931	387.774	104.743	0	492.518	4.820	497.338	0	497.338	
23140	Apart. tutelatuak eta soziala	0	26.721	0	0	26.721	6.938	33.659	9.092	0	42.751	401	43.152	0	43.152	
23150	Berindasuna	23.759	41.323	0	0	65.082	16.898	81.980	22.144	14.070	118.184	1.109	119.303	0	119.303	
23160	GARAP. BIDE HERRIALDE ELKARLAN	0	0	0	0	0	0	0	0	135.314	135.314	1.289	136.603	0	136.603	
23180	Zaharren eguzkia	0	0	0	0	0	0	0	0	203.480	203.480	1.919	205.399	0	205.399	
24100	Fomento del empleo.	146.275	47.500	0	10.795	204.570	0	204.570	55.255	41.162	300.905	2.823	303.727	127.420	431.151	
24101	Enpleguaren sustapena.	0	0	0	0	0	0	0	0	26.721	26.721	251	26.972	-26.972	0	
24102	Enpleguaren sustapena.	0	0	0	0	0	0	0	0	65.246	65.246	612	65.858	-65.858	0	
24103	Enpleguaren sustapena.	0	0	0	0	0	0	0	0	14.362	14.362	135	14.496	-14.496	0	
24104	Enpleguaren sustapena.	0	0	0	0	0	0	0	0	2.882	2.882	27	2.909	-2.909	0	
24105	Enpleguaren sustapena.	0	0	0	0	0	0	0	0	17.025	17.025	160	17.184	-17.184	0	
32100	Creación de centros docentes de enseñanza	0	117.200	0	305.239	422.439	0	422.439	114.107	121.500	658.045	6.172	664.218	0	664.218	
32600	Servicios complementarios de educación	0	128.000	0	0	128.000	0	128.000	34.575	148.199	301.773	2.915	313.688	0	313.688	
33000	Administración general de cultura.	331.566	0	0	0	331.566	-331.566	0	0	0	0	0	0	0	0	
33300	Kultur-etxea.	0	86.904	0	76.930	163.834	39.154	202.988	54.830	0	257.818	2.418	260.236	0	260.236	
33310	etxea	0	21.400	0	0	21.400	5.114	26.514	7.162	0	33.676	316	33.992	0	33.992	
33320	Beste kultur instalazioak.	0	27.327	0	0	27.327	6.531	33.858	9.145	0	43.003	403	43.407	0	43.407	
33400	Promoción cultural.	1.935	279.357	0	0	281.292	67.224	348.516	94.139	227.531	670.186	6.286	676.472	21.425	697.897	
33401	Kulturaren sustapena.	0	13.488	0	0	13.488	3.223	16.711	4.514	0	21.225	199	21.425	-21.425	0	
33500	Euskara	107.622	56.050	0	0	163.672	39.115	202.787	54.776	26.100	283.663	2.661	286.324	0	286.324	
33510	Euskaltegia	163.694	20.200	0	0	183.894	43.948	227.841	61.543	4.000	293.384	2.752	296.136	7.148	303.284	
33511	Euskaltegia	0	4.500	0	0	4.500	1.075	5.575	1.506	0	7.081	66	7.148	-7.148	0	
33700	Instalaciones de ocupación del tiempo libre	0	10.000	0	0	10.000	2.390	12.390	3.347	0	15.737	148	15.884	0	15.884	
33710	Jubilatuak etxea	0	20.499	0	0	20.499	4.899	25.398	6.860	8.139	40.398	379	40.777	0	40.777	
33720	Gazteria	117.288	247.600	0	0	364.888	87.203	452.090	122.116	10.000	584.206	5.480	589.686	4.606	594.292	
33721	Gazteria.	0	1.000	0	0	1.000	239	1.239	335	0	1.574	15	1.588	-1.588	0	
33722	Gazteria.	0	900	0	0	900	215	1.115	301	0	1.416	13	1.430	-1.430	0	
33723	Gazteria.	0	1.000	0	0	1.000	239	1.239	335	0	1.574	15	1.588	-1.588	0	
33800	Fiestas populares y festejos.	0	129.700	0	0	129.700	30.996	160.696	43.406	71.000	275.103	2.580	277.683	0	277.683	
34000	Administración general de deportes.	608.074	0	0	0	608.074	-608.074	0	0	0	0	0	0	0	0	
34100	Promoción y fomento del deporte.	0	41.250	0	0	41.250	26.565	67.815	18.318	219.993	306.127	2.871	308.998	0	308.998	
34200	Instalaciones deportivas.	0	10.000	0	0	10.000	6.448	16.448	4.441	0	20.889	196	21.077	0	21.077	
34210	Kiroldegia	0	609.270	0	0	609.270	803.662	1.412.932	356.863	0	1.769.795	15.741	1.785.536	32.996	1.818.532	
34211	Kiroldegia.	0	11.125	0	0	11.125	7.165	18.290	4.940	0	23.290	219	23.448	-23.448	0	
34212	Kiroldegia.	0	4.500	0	0	4.500	2.898	7.398	1.998	0	9.396	88	9.484	-9.484	0	
34220	Azkoagoin	0	61.910	0	0	61.910	39.871	101.781	27.492	0	129.273	1.213	130.486	0	130.486	
34230	San Lorenzo-Larraña	0	7.150	0	0	7.150	4.605	11.755	3.175	0	14.930	140	15.070	0	15.070	
34231	San Lorenzo-Larraña	0	4.600	0	0	4.600	2.962	7.562	2.043	0	9.605	90	9.695	0	9.695	
41000	Administración general de agricultura, ganadería y desarrollo rural.	97.970	14.720	0	0	112.690	-112.690	0	0	0	0	0	0	0	0	
41400	Desarrollo rural.	0	40.000	0	0	40.000	112.690	152.690	41.244	208.287	402.221	3.772	405.993	0	405.993	
91200	Organos de gobierno.	82.669	8.000	13.100	0	103.769	0	103.769	-103.769	0	0	0	0	0	0	
91201	Gobernu Organoak.	51.622	0	15.000	0	66.622	0	66.622	-66.622	0	0	0	0	0	0	
91202	Gobernu organoak.	0	0	91.829	0	91.829	0	91.829	-91.829	0	0	0	0	0	0	

Capítulo IV y la suma del importe total de este Capítulo IV también se reduce en la misma cuantía. El Capítulo VII ya está eliminado al sustituir las amortizaciones transitorias. En compensación, se añade el importe de la columna 11 relativa al coste de la gestión externa simulada facilitada por la entidad externa. Aunque en este caso el coste simulado haya sido menor, lo habitual debe ser que el importe del coste del servicio de gestión externa sea mayor, puesto que, su coste se debe equilibrar a las transferencias del Capítulo IV, las relativas a las amortizaciones de las inversiones realizadas con la financiación del Capítulo VII y, si los hubiere, los ingresos de la gestión externa.

Tabla 62: Entidad local 4, detalle del coste de la simulación de la gestión externa

Programa	Descripción	Capítulo 1	Capítulo 2	Capítulo 4 (gastos)	Amortiz.	Coste operativo 5 = 1+2+3+4	2º reparto: gastos	Coste funcional 7 = 5+6	3º reparto: gastos	Capítulo 4 (sin gastos)	Ingresos gestión externa	Costes gestión externa	Coste efectivo 12 = 7+8+9+10+11	Intereses	Coste completo 14 = 12+13
	TOTAL	4.745.488	5.212.890	200.267	2.245.177	12.403.822	0	12.403.822	-0	2.494.937	0	333.333	15.232.093	145.288	15.377.380
16100	Abastecimiento domiciliario de agua	0	30.000	0	562.657	592.657	0	592.657	160.085	0	0	0	752.742	7.180	759.921
16101	Edateko ura.	0	8.000	0	0	8.000	0	8.000	2.161	0	0	0	10.161	97	10.258
16200	Hondakinak-zerbitzu orokorra.	0	0	0	0	0	0	0	0	131.116	0	0	131.116	1.251	132.366
16210	Recogida de residuos.	0	8.000	0	0	8.000	0	8.000	2.161	0	0	333.333	343.494	3.276	346.770
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	125.662	1.199	126.861
16230	Tratamiento de residuos.	0	0	0	0	0	0	0	0	247.848	0	0	247.848	2.364	250.213

Ilustración 61: Entidad local 4, Situación de conciliación

GASTOS	Gasto presupuestario	Ajustes iniciales	Coste total
Capítulo 1. Gastos de personal	4.745.487,91	26,10 %	4.745.487,91
Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios	5.219.635,27	28,70 %	5.219.635,27
Amortizaciones (capítulos 6 y 7)	4.788.210,81	26,33 %	2.245.177,32
Capítulo 4. Transferencias y subvenciones corrientes	3.285.707,79	18,07 %	2.695.204,09
Costes externos de gestión no directa	0,00	0,00 %	333.333,00
Capítulo 3. Gastos financieros	145.287,88	0,80 %	145.287,88
Total	18.184.329,66		15.384.125,47

Entidad local 5

El municipio de Entidad local 5 cuenta con 39.230 habitantes y un presupuesto anual liquidado que en los últimos años ronda los cuarenta y cuatro millones y medio de euros. Cuenta con más habitantes y mayor presupuesto que la suma de los cuatro municipios anteriores (Entidad local 1, Entidad local 2, Entidad local 3 y Entidad local 4) que muestran una suma de habitantes de 21.720 (775+3.656+6.007+11.282=21.720)

y una suma de las medias de los presupuestos liquidados en el último cuatrienio de 29.852.466 euros (1.262.332+4.650.366+7.650.571+16.289.197=29.852.466).

Tabla 63: Comparativa, habitantes - presupuesto liquidado

	Aizarnazabal	Zestoa	Lezo	Oñati	Suma	Errenteria
Habitantes a 01/01/2014	775	3.656	6.007	11.282	21.720	39.230
Presupuesto liquidado (media 4 años)	1.262.332	4.650.366	7.650.571	16.289.197	29.852.466	44.473.680
Presupuesto por habitante	1.629	1.272	1.274	1.444	1.374	1.134

Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

Tabla 64: Entidad local 5, evolución de la liquidación económica

Capítulo	2011	2012	2013	2014	Promedios
1	15.018.992	13.600.104	14.173.964	15.142.007	14.483.767
2	13.404.761	14.994.546	15.309.582	15.462.181	14.792.768
3	426.539	301.098	242.009	206.126	293.943
4	7.532.750	6.145.738	6.619.463	7.084.785	6.845.684
6	3.978.160	2.851.767	2.618.054	4.923.008	3.592.747
7	52.547	400.690	436.019	477.045	341.575
8	55.077	30.327	1.089.691	27.193	300.572
9	4.378.183	4.260.851	4.139.702	2.511.758	3.822.624
Total	44.847.009	42.585.122	44.628.485	45.834.102	44.473.680

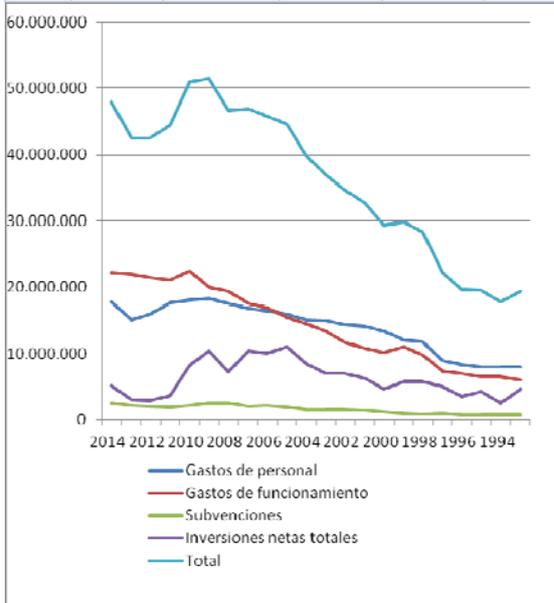
Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

En los últimos veintidós años, los Gastos de personal han ido progresando de manera continua hasta que, en los años 2011, 2012 y 2013, el efecto de la crisis se ha hecho notar. Los Gastos de funcionamiento han ido bastante parejos a los Gastos de personal, exceptuando los últimos años en los que ha mantenido mejor la traza.

Por su parte, las Inversiones netas temporales no muestran las pendientes de los altibajos de las últimas dos entidades, Entidad local 3 y Entidad local 4, presenta un perfil más llano aunque en los años señalados anteriormente, en 2011, 2012 y 2013, bajan a las mínimas expresiones, rozando el tercio de Inversiones netas totales de años predecesores.

Tabla 65: Entidad local 5, indicadores de gasto e inversión

Año	Gastos de personal	Gastos de funcionamiento	Subvenciones	Inversiones netas totales	Total
2014	17.866.406	22.247.567	2.587.100	5.162.565	47.863.638
2013	15.048.447	22.023.792	2.259.793	3.117.809	42.449.841
2012	16.027.236	21.455.462	2.111.473	2.922.727	42.516.898
2011	17.662.397	21.157.536	1.980.401	3.684.374	44.484.708
2010	18.046.887	22.510.212	2.181.889	8.237.077	50.976.065
2009	18.271.449	20.067.195	2.632.450	10.444.599	51.415.693
2008	17.553.475	19.377.348	2.570.001	7.216.218	46.717.042
2007	16.875.459	17.535.135	2.131.397	10.416.630	46.958.621
2006	16.461.787	17.008.273	2.241.605	10.119.556	45.831.221
2005	16.007.925	15.513.427	1.979.871	11.078.942	44.580.165
2004	15.161.070	14.526.521	1.654.113	8.440.573	39.782.277
2003	15.006.960	13.353.934	1.573.448	6.990.862	36.925.204
2002	14.364.464	11.665.191	1.544.814	7.020.085	34.594.554
2001	14.119.606	10.818.880	1.414.827	6.258.025	32.611.338
2000	13.337.299	10.187.900	1.182.544	4.675.226	29.382.969
1999	12.080.449	11.074.038	1.010.619	5.739.825	29.904.931
1998	11.835.704	9.823.610	908.506	5.774.669	28.342.489
1997	8.908.542	7.360.015	967.717	5.023.257	22.259.531
1996	8.300.921	7.049.521	772.138	3.527.583	19.650.163
1995	8.035.979	6.561.406	726.271	4.254.383	19.578.039
1994	7.975.552	6.449.234	774.138	2.567.043	17.765.967
1993	7.997.721	5.998.291	770.465	4.693.832	19.460.309



Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

La carta de servicios no se extiende mucho más que el presentado por su antecesor. Ahora bien, la distribución del Capítulo I se muestra más desarrollada y duplica la distribución realizada en Entidad local 4, aunque el importe del capítulo, lo triplica. Según el interventor en Entidad local 5 son pocos los casos en los que se da la circunstancia de tener que distribuir las acciones de un trabajador en distintos servicios.

El Capítulo II presenta una adecuada distribución al igual que en el resto de las entidades analizadas, al tratar con presupuestos aprobados no se realizan ajustes iniciales ni de devengo ni de asignación, exceptuando algún caso puntual, como el del

alcantarillado. En el presupuesto de gastos de Entidad local 5 no se diferencian los gastos de abastecimiento de agua de los de alcantarillado pero los ingresos por tasas de unos y de los otros sí. Al obtener los informes de coberturas de las tasas han saltado los avisos por lo que a partir del próximo ejercicio, se pretenden diferenciar en los presupuestos de gastos.

En cuanto a la amortización transitoria, hay que señalar que por motivos ajenos al departamento de intervención y en conflicto con el departamento de patrimonio, las amortizaciones transitorias se transforman en fijas, sin que haya ninguna posibilidad⁹⁷ de analizar las partidas y realizar algún tipo de ajuste más objetivo. Aunque se están tomando las medidas necesarias para contar con un inventario actualizado y mecanizado para poder obtener las cuotas de las amortizaciones, altas, bajas y otras modificaciones, es una muestra, de la burocratización, de la estanquidad departamental de la administración pública, en este caso local.

Con este contratiempo, ya se prevé que los resultados poco tendrán que ver con la realidad ya que se trata de casi un 20% de la suma de los tres elementos de coste y aunque quizá los importes no sean tan descabellados, las tablas de equivalencias utilizadas para las asignaciones automáticas dejan mucho que desear, siendo, además, el caso de una entidad que trabaja con un alto volumen (92) de servicios.

En lo que a la evolución de la inversión se refiere, al igual que en los otros municipios, hasta el 2009 los montantes de los capítulos IV y VII rondaban los diez millones de euros y en los últimos cinco años ronda la mitad, unos cinco millones de euros. Por ello al igual que en las otras amortizaciones transitorias propuestas, el importe propuesto es superior a la media de las inversiones realizadas en el último quinquenio.

⁹⁷ Tratándose, en este caso, de una participación voluntaria en el proceso de implantación de un sistema de costes.

Tabla 66: Entidad local 5, cálculo de las amortizaciones transitorias

programa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	importe
GUZTIRA	13.995.983	12.966.521	9.049.384	10.864.507	7.876.953	4.030.707	3.252.457	3.054.074	5.400.053	6.426.120	7.691.676
13000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	68.000	6.800
13200	165.884	265.633	528.256	193.943	559.436	345.063	242.807	87.704	319.028	0	270.775
13330	0	0	0	0	0	0	0	0	0	40.000	4.000
15000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	140.000	14.000
15100	8.209.981	8.888.617	5.557.855	6.377.874	5.289.652	3.180.210	1.762.523	1.010.441	1.806.608	35.000	4.211.876
15210	45.374	109.431	138.804	27.323	6.000	0	0	0	0	0	32.693
15310	0	0	0	0	0	0	0	0	0	40.000	4.000
15320	0	0	0	0	0	0	0	0	0	150.000	15.000
16000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	120.000	12.000
16100	291.842	275.114	127.663	280.383	0	44.566	67.723	66.420	0	0	115.371
16210	189.912	9.824	228.833	0	0	0	0	0	0	0	42.857
16220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	25.000	2.500
16500	140.352	220.000	101.950	252.878	295.834	20.414	249.030	115.409	157.767	100.000	165.363
17000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	114.000	11.400
17100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.000	2.000
17210	896.979	198.872	247.804	79.387	35.135	0	100.655	407.737	265.763	115.000	234.733
23100	248.668	378.396	547.542	626.842	560.020	18.668	30.000	30.000	47.733	0	248.787
23170	0	0	0	0	0	0	0	0	0	19.000	1.900
23190	0	0	0	0	0	0	0	0	0	30.000	3.000
24100	201.677	59.377	28.911	179.094	0	0	0	0	0	0	46.906
32000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	469.000	46.900
32100	212.334	324.637	376.260	499.470	493.058	226.730	310.074	534.755	790.767	0	376.809
32600	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.000	400
33000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3.169.389	316.939
33210	0	0	0	0	0	0	0	0	0	54.000	5.400
33220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	27.000	2.700
33300	122.176	115.529	92.957	86.830	144.124	87.224	63.651	86.352	1.196.307	5.000	200.015
33310	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10.000	1.000
33320	0	0	0	0	0	0	0	0	0	10.000	1.000
33500	4.573	4.999	3.132	0	0	0	0	0	0	0	1.270
34200	981.504	590.866	687.616	1.264.976	41.881	36.150	5.171	41.456	511.329	1.283.231	544.418
41400	23.805	10.892	9.000	0	0	0	0	0	0	0	4.370
43120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.000	2.000
44110	0	0	0	0	0	0	0	23.858	11.925	13.500	4.928
44200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.000	2.000
91200	0	0	120.000	0	0	0	0	0	0	0	12.000
92000	2.201.435	1.514.332	252.801	995.509	451.814	71.683	420.823	649.941	292.827	13.000	686.417
92010	0	0	0	0	0	0	0	0	0	100.000	10.000
93200	59.485	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5.948
93300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	212.000	21.200

La distribución o asignación directa a los servicios finalistas del primer reparto en lo que a los capítulos I y II y amortizaciones transitorias se refiere, es la más desarrollada, lo cual no quiere decir que no se puedan elaborar aún más. Sin ánimo de realizar profundos análisis, se puede observar que aquellos servicios que cuentan con costes de personal, únicamente viendo la distribución del Capítulo I, no tienen asociados costes del Capítulo II, lo cual no suele ser muy frecuente, ni costes de amortización, que aún sabiendo que se trata de amortizaciones transitorias, es de recibo el comentario. La relación entre los tres elementos de coste suele ser recíproco, salvo en los casos de alquileres de inmovilizado, trabajos realizados por empresas subcontratadas y otros.

Asimismo, un factor a tener en cuenta es la clasificación de servicio finalista o DAGS, tal y como se puede ver en la siguiente tabla en el servicio 13200, si se imputa el coste de personal en un servicio finalista y no en el coste DAGS, el servicio finalista no podrá repartir sus costes hasta el ultimo estrato de Finalista a Finalista, por ello a modo de ejemplo el servicio 13310 OTA no cuenta con ningun coste de personal en ninguno de los estratos. Habrá que corregir la asignación en ajustes iniciales o en el gestor de personal optando, bien por incorporar el coste total del servicio al coste DAGS o, bien por asignar directamente a cada uno de los servicios finalistas.

Tabla 67: Entidad local 5, Reparto 1 sin ajustes iniciales

Programa	Deskribapena	1. kapitulua	2. kapitulua	Amortiz.
	GUZTIRA	14.892.500	16.780.318	7.691.667
13000	Segurtasunaren eta babes zibilaren administrazio orokorra.	0	366.700	6.800
13200	Segurtasuna eta ordena publikoa.	4.059.165	0	270.775
13300	Zirkulazioaren eta aparkalekuen antolamendua	0	32.000	0
13310	TAO zerbitzua	0	685.400	0
13320	Ibilgailuaren eramatea (Garabia)	0	224.900	0
13330	Semaforoak, trafiko seinaleak, bolardoak izpiluak	0	46.090	4.000
13500	Babes zibila.	0	13.750	0
15000	Etxebizitzaren eta hirigintzaren administrazio orokorra.	833.384	675.875	14.000
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-diziplina.	103.366	300	4.211.876
15210	Babes publikoko etxebizitzaren sustapena eta kudeaketa.	0	0	32.693
15310	Biztanleguneetarako sarbideak.	0	0	4.000
15320	Bide publikoen zolaketa.	0	0	15.000
15340	Zerbitzuak Mantentzea	373.154	6.300	0
15341	Obrak	439.351	0	0
15342	Brigada	316.198	0	0
15343	Aroztegia	117.898	0	0
15344	Erremerantzia	74.363	0	0
15345	Margolaria	152.387	0	0
15346	Hiri Mantenimendua: Besteak	293.287	0	0
16000	Estolderia.	0	0	12.000
16100	Edateko uraren etxez etxeko homikuntza.	197.017	1.677.400	115.371
16210	Hondakinen bilketa.	0	0	42.856
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	0	2.767.300	2.500
16230	Hondakinen tratamendua.	0	150.000	0
16300	Bideak garbitzea.	0	1.710.000	0
16500	Kale-argiteria.	247.931	475.000	165.363
17000	Ingurumenaren administrazio orokorra.	167.951	114.621	11.400
17100	Parkeak eta lorategiak.	159.452	558.500	2.000
17210	Hiriguneetako hots-, argi- eta atmosfera-kutsaduraren aurkako babesa.	0	0	234.733
22100	Enplegatuen aldeko beste prestazio ekonomikoko batzuk.	360.000	0	0
23000	Gizarte Zerbitzu orokorrak	447.249	94.950	0
23020	Lankidetzara eta garapenerako laguntza (GKE)	39.989	0	0
23100	Oinarizko Gizarte Zerbitzuak	265.770	482.600	248.786
23110	Etxez etxeko laguntza-zerbitzua	550.503	1.167.600	0
23130	Gizarte Larrialdietarako Laguntzak	0	0	0
23150	Berdintasuna	50.452	26.400	0
23160	Hautzaroa eta nerabetasuna	216.492	199.500	0
23170	Hirugarren adina	210.076	325.100	1.900
23190	Zaharren Egoitza	0	0	3.000
24100	Enpleguaren sustapena.	0	0	46.905
32000	Hezkuntzaren arloko administrazio orokorra.	338.642	108.100	46.900
32100	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeak sortzea.	0	0	376.808
32300	Haur eta lehen hezkuntzako ikastetxeen eta hezkuntza bereziko	0	960.000	0
32600	Hezkuntzako zerbitzu osagarriak	0	0	400
32610	Helduen Hezkuntza HH	0	35.000	0
32620	Lan Hastapeneko Zentroa (CIP)	0	330.000	0
32700	Herritarren bizikidetzara sustatzea.	0	15.010	0
33000	Kulturaren arloko administrazio orokorra.	360.079	62.400	316.938
33210	Liburutegi publikoak.	294.776	94.760	5.400
33220	Agintegiak.	195.942	55.600	2.700
33300	Kultura-ekipamenduak eta museoak.	0	26.000	200.015
33310	Erreterria Hiria Niessen kulturunea	0	185.518	1.000
33320	Merkatuzar	0	68.400	1.000
33400	Kulturaren sustapena.	0	535.395	0
33500	Euskara	0	0	1.270
33510	Euskara	258.169	122.700	0
33520	Euskaltegi	530.337	34.550	0
33700	Astaldia betetzeko instalazioak	0	10.000	0
33710	Jubilatuaren Etxea	0	153.000	0
33720	Gazteria	114.983	468.800	0
33730	Gaztelutxo	0	11.000	0
33800	Herr-jaiak eta ospakizunak.	0	142.000	0
34100	Kirola sustatzea eta bultzatzea.	0	0	0
34200	Kirol instalazioak.	0	0	544.417
41400	Landa garapena.	0	0	4.369
43110	Azokak.	0	25.000	0
43120	Merkatuak, homidura-azokak eta lonjak.	0	0	2.000
43200	Informazio turistikoa eta turismoaren sustapena.	0	17.424	0
43300	Enpresa-garapena.	0	0	0
44110	Bidaia-errenbideko hiri-garraioa.	0	0	4.928
44200	Garraio-azpiegiturak.	0	0	2.000
91200	Gobernu-organismoak.	491.693	151.200	12.000
92000	Administrazio orokorra.	418.577	377.800	686.416
92010	Informatika eta Komunikazioak	214.309	297.600	10.000
92030	Giza Baliabideak	657.054	51.875	0
92040	Aholkulari juridikoa	67.872	0	0
92050	Antolaketa eta HAZ Proiektua	14.282	0	0
92900	Ustekabekoak eta sailkatu gabeko funtzioak.	0	7.500	0
92910	Bake Epalategia	0	18.600	0
93100	Kontabilitatea, administrazioa eta zergen ikuskaritza	220.771	45.825	0
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	0	0	5.948
93210	Udal zergen kudeaketa	222.056	0	0
93220	Zergabilketa	386.503	0	0
93300	Ondarearen kudeaketa.	298.839	568.975	21.200
93400	Diruzaintza	132.184	0	0

Dejando a un lado el contratiempo de mantener tal y como están las amortizaciones transitorias, y conociendo que la calidad del cálculo del coste del servicio obtenido será escasa, se sigue trabajando en la implantación del sistema de costes en la aplicación SAREKO. Así, se descarta realizar distinciones de claves de reparto para los costes DAGS y DAGE.

Ahora bien, es de subrayar que cuenta con varios servicios generales de la entidad. Al igual que en otros municipios, Entidad local 5 presenta dentro del programa de mantenimiento de servicio (1534) siete subprogramas entre los que se distinguen: (15340) mantenimiento de servicios, (15341) obras, (15342) brigada, (15343) carpintería, (15344) herrería, (15345) pintor y (15346) mantenimiento urbano: otros. Todos ellos, tal y como sucede en Entidad local 3, son costes generales de mantenimiento puesto que los costes específicos de mantenimiento ya están imputados en los correspondientes servicios. Por ello se determinan como costes DAGE y se reparten como tales.

Una última característica peculiar de Entidad local 5 es la gestión externa de los servicios. El Capítulo IV de transferencias corrientes es de 7.247.635€ y el Capítulo VII ronda el medio millón de euros, además, cuenta con tres organismos autónomos, el Patronato Municipal de Deportes, el Conservatorio de Entidad local 5 y la Residencia de la tercera edad. Señalar que, al mantener las amortizaciones transitorias, si se consideran las amortizaciones que hayan sido financiadas por medio del Capítulo VII como costes de los servicios prestados por estos organismos autónomos, se estaría duplicando el mismo coste del Capítulo VII, vía amortizaciones transitorias y vía costes del servicio facilitado por la entidad externa gestora del servicio. Por ello, si se diera el caso, lo más correcto sería eliminar el importe de este concepto de la amortización transitoria.

El Conservatorio de Entidad local 5, recogido en Servicios complementarios de educación (32600), es un servicio público cuya gestión es externa, con lo que se convierte en un servicio a consolidar que, a su vez, utiliza la aplicación SAREKO, la partida de transferencias corrientes de este servicio es de 1.533.413€ relativo al concepto de: lo que le cuesta al ayuntamiento ofrecer el servicio. Habrá que imputar los costes relativos al organismo autónomo así como los ingresos por matrículas y otros ingresos como, por ejemplo, conciertos y subvenciones.

Tabla 68: Entidad local 5, detalle de la composición de los costes del informe

final

Programa	Descripción	Capítulo 1	Capítulo 2	Capítulo 4 (gastos)	Amortiz. 4	Coste operativo 5 =	2º reparto: gastos generales 6	Coste funcional 7 = 5+6	3º reparto: gastos generales 8	Capítulo 4 (sin gastos generales) 9	Costes gestión externa 11	Coste efectivo 12 =	Intereses 13	Coste completo 14 = 12+13
TOTAL		14.974.419	16.780.318	138.360	7.820.684	39.713.781	0	39.713.781	-0	3.219.061	9.449.830	52.382.672	453.000	52.835.672
13000	Administración general de la		366.700	0	6.800	373.500	-373.500	0	0	0	0	0	0	0
13200	Seguridad y orden público.	4.059.165	0	0	270.775	4.329.940	303.075	4.633.015	996.548	0	0	5.629.563	48.684	5.678.247
13300	Ordenación del tráfico y del	0	32.000	0	0	32.000	2.240	34.240	7.365	0	0	41.605	360	41.965
13310	Servicio OTA	0	685.400	0	0	685.400	47.975	733.375	157.747	0	0	891.121	7.706	898.828
13320	Retirada de vehículos (Grúa)	0	224.900	0	0	224.900	15.742	240.642	51.761	0	0	292.403	2.529	294.932
13330	Semáforos, señales de tráfico,	0	46.090	0	4.000	50.090	3.508	53.596	11.528	0	0	65.124	563	65.688
13500	Protección civil.	0	13.750	0	0	13.750	962	14.712	3.165	0	0	17.877	155	18.032
15000	Administración general de vivienda y	833.384	675.875	0	14.000	1.523.259	-1.523.259	0	0	0	0	0	0	0
15100	Urbanismo: planeamiento, gestión,	103.366	300	0	4.211.876	4.315.542	1.505.229	5.820.771	1.252.031	0	0	7.072.802	61.165	7.133.967
15210	Promoción y gestión de vivienda de	0	0	0	32.693	32.693	11.403	44.096	9.485	0	0	53.581	463	54.044
15310	Acceso a los núcleos de población.	0	0	0	4.000	4.000	1.395	5.395	1.160	0	0	6.556	57	6.613
15320	Pavimentación de vías públicas.	0	0	0	15.000	15.000	5.292	20.292	5.056	0	0	25.288	219	25.507
15340	Mantenimiento de servicios	373.154	6.300	0	0	379.454	0	379.454	-379.454	0	0	0	0	0
15341	Obras	439.351	0	0	0	439.351	0	439.351	-439.351	0	0	0	0	0
15342	Brigada	316.198	0	0	0	316.198	0	316.198	-316.198	0	0	0	0	0
15343	Carpintería	117.898	0	0	0	117.898	0	117.898	-117.898	0	0	0	0	0
15344	Herrería	74.363	0	0	0	74.363	0	74.363	-74.363	0	0	0	0	0
15345	Pintura	152.387	0	0	0	152.387	0	152.387	-152.387	0	0	0	0	0
15346	Mantenimiento Urbano: Otros	293.287	0	0	0	293.287	0	293.287	-293.287	0	0	0	0	0
16000	Alcantarillado	81.919	733.500	0	12.000	827.419	0	827.419	206.772	0	0	1.034.191	8.944	1.043.134
16100	Abastecimiento domiciliario de agua	197.017	943.900	0	115.371	1.256.288	0	1.256.288	313.946	0	0	1.570.234	13.579	1.583.813
16210	Recogida de residuos.	0	0	0	42.856	42.856	0	42.856	10.710	0	0	53.566	463	54.029
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	0	2.767.300	0	2.500	2.769.800	0	2.769.800	692.172	0	0	3.461.972	29.939	3.491.911
16230	Tratamiento de residuos.	0	150.000	0	0	150.000	0	150.000	37.485	0	0	187.485	1.621	189.106
16300	Limpieza vial.	0	1.710.000	0	0	1.710.000	0	1.710.000	427.329	0	0	2.137.329	18.483	2.155.812
16500	Alumbrado público.	247.931	475.000	0	165.363	888.294	0	888.294	221.984	0	0	1.110.278	9.602	1.119.880
17000	Administración general del medio	167.951	114.621	0	11.400	293.972	-293.972	0	0	0	0	0	0	0
17100	Parques y jardines.	159.452	558.500	0	2.000	719.952	221.691	941.644	235.317	7.541	0	1.184.501	10.243	1.194.745
17210	Protección contra la contaminación	0	0	0	234.733	234.733	72.280	307.013	76.723	2.459	0	386.195	3.340	389.534
22100	Otras prestaciones económicas a	360.000	0	0	0	360.000	0	360.000	77.435	0	0	437.435	3.783	441.218
23000	Servicios Sociales generales	447.249	94.950	0	0	542.199	-542.199	0	0	0	0	0	0	0
23020	Cooperación y ayuda al desarrollo	39.989	0	0	0	39.989	-39.989	0	0	0	0	0	0	0
23100	Servicios Sociales de Base	265.770	482.600	0	248.796	997.156	149.730	1.146.886	246.692	84.779	0	1.478.356	12.785	1.491.141
23110	Servicio de Ayuda a Domicilio	550.503	1.167.600	0	0	1.718.103	257.985	1.976.088	425.051	78.877	0	2.480.016	21.447	2.501.462
23130	Ayudas de Emergencia Social	0	0	0	0	0	0	0	784.000	0	0	784.000	6.780	790.780
23150	Igualdad	50.452	26.400	0	0	76.852	11.540	88.392	19.013	52.428	0	159.833	1.382	161.215
23160	Infancia y adolescencia	216.492	199.500	0	0	415.992	62.464	478.456	102.914	22.099	0	603.468	5.219	608.687
23170	Tercera edad	210.076	325.100	0	1.900	537.076	80.646	617.721	132.870	106.717	0	857.308	7.414	864.722
23190	Residencia de Ancianos	0	0	0	132.017	132.017	19.823	151.841	32.660	0	5.689.700	5.874.201	50.799	5.925.000
24100	Fomento del empleo.	0	0	0	46.905	46.905	0	46.905	10.089	0	0	56.994	493	57.487
32000	Administración general de educación.	338.642	108.100	0	46.900	493.642	-493.642	0	0	0	0	0	0	0
32100	Creación de centros docentes de	0	0	0	376.808	376.808	108.319	485.127	104.349	12.398	0	601.875	5.205	607.080
32300	Funcionamiento de centros docentes	0	960.000	0	0	960.000	275.967	1.235.967	355.853	31.546	0	1.533.406	13.261	1.546.667
32600	Servicios complementarios de	0	0	0	400	400	115	515	114	0	1.993.373	1.993.999	17.244	2.011.243
32610	Educación de adultos EPA	0	35.000	0	0	35.000	10.061	45.061	9.693	1.182	0	55.905	483	56.389
32620	Centro de Iniciación Profesional (CIP)	0	330.000	0	0	330.000	94.864	424.864	91.387	10.858	0	527.108	4.558	531.667
32700	Fomento de la convivencia	0	15.010	0	0	15.010	4.315	19.325	4.157	150.744	0	174.225	1.507	175.732
33000	Administración general de cultura.	360.079	62.400	0	316.938	739.417	-739.417	0	0	0	0	0	0	0
33210	Bibliotecas públicas.	294.776	94.760	0	5.400	394.936	83.119	478.055	102.828	0	0	580.884	5.023	585.907
33220	Archivos.	195.942	55.600	0	2.700	254.242	53.508	307.750	66.196	0	0	373.946	3.234	377.180
33300	Equipamientos culturales y museos.	0	26.000	0	200.015	226.015	47.567	273.582	58.847	0	0	332.429	2.875	335.304
33310	Centro Cultural Niessen Villa de	0	185.518	0	1.000	186.518	39.255	225.773	48.563	0	0	274.336	2.372	276.708
33320	Merkatuzar	0	68.400	0	1.000	69.400	14.606	84.006	18.069	0	0	102.075	883	102.958
33400	Promoción cultural.	0	535.395	0	0	535.395	112.680	648.075	139.399	308.050	0	1.095.524	9.474	1.104.998
33500	Euskara	0	0	0	1.270	1.270	267	1.537	331	0	0	1.868	16	1.884
33510	Euskara	258.169	122.700	0	0	380.869	80.158	461.027	99.165	166.000	0	726.192	6.280	732.472
33520	Euskaltegi	530.337	34.550	0	0	564.887	118.887	683.774	147.078	0	0	830.852	7.185	838.037
33700	Instalaciones de ocupación del	0	10.000	0	0	10.000	2.105	12.105	2.604	3.000	0	17.708	153	17.861
33710	Hogar del Jubilado	0	153.000	0	0	153.000	32.201	185.201	39.836	0	0	225.037	1.946	226.983
33720	Juventud	114.983	468.800	0	0	583.783	122.864	706.646	151.998	16.000	0	874.644	7.564	882.208
33730	Gazteluxo	0	11.000	0	0	11.000	2.315	13.315	2.854	0	0	16.179	140	16.319
33800	Fiestas populares y festejos.	0	142.000	0	0	142.000	29.886	171.886	42.954	75.000	0	289.840	2.507	292.346
34100	Promoción y fomento del deporte.	0	0	0	0	0	0	0	0	0	611.170	611.170	5.285	616.455
34200	Instalaciones deportivas.	0	0	0	544.417	544.417	0	544.417	117.102	0	1.155.587	1.817.106	15.714	1.832.821
41400	Desarrollo rural.	0	0	0	4.369	4.369	0	4.369	940	24.000	0	29.309	253	29.562
43110	Ferias.	0	25.000	0	0	25.000	0	25.000	5.377	5.065	0	35.442	307	35.749
43120	Mercados, abastos y lonjas.	0	0	0	2.000	2.000	0	2.000	430	405	0	2.835	25	2.860
43200	Información y promoción turística.	0	17.424	0	0	17.424	0	17.424	3.748	3.530	0	24.702	214	24.915
43300	Desarrollo empresarial.	0	0	0	0	0	0	0	0	638.775	0	638.775	5.524	644.299
44110	Transporte colectivo urbano de	0	0	0	4.928	4.928	0	4.928	1.060	633.600	0	639.588	5.531	645.119
44200	Infraestructuras del transporte.	0	0	0	2.000	2.000	0	2.000	430	0	0	2.430	21	2.451
91200	Órganos de gobierno.	491.693	151.200	135.300	12.000	790.193	0	790.193	-790.193	0	0	0	0	0
92000	Administración general.	418.577	377.800	3.060	686.416	1.485.853	0	1.485.853	-1.485.853	0	0	0	0	0
92010	Informática y comunicaciones	214.309	297.600	0	10.000	521.909	0	521						

Tabla 69: Entidad local 5, los costes del informe final

Programa	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo
	TOTAL	39.713.781	39.713.781	52.382.672	52.835.672
13000	Administración general de la seguridad y protección civil.	373.500	0	0	0
13200	Seguridad y orden público.	4.329.940	4.633.015	5.629.563	5.678.247
13300	Ordenación del tráfico y del estacionamiento	32.000	34.240	41.605	41.965
13310	Servicio OTA	685.400	733.375	891.121	898.828
13320	Retirada de vehículos (Grúa)	224.900	240.642	292.403	294.932
13330	Semáforos, señales de tráfico, bolardos y espejos	50.090	53.596	65.124	65.688
13500	Protección civil.	13.750	14.712	17.877	18.032
15000	Administración general de vivienda y urbanismo.	1.523.259	0	0	0
15100	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	4.315.542	5.820.771	7.072.802	7.133.967
15210	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.	32.693	44.096	53.581	54.044
15310	Acceso a los núcleos de población.	4.000	5.395	6.556	6.612
15320	Pavimentación de vías públicas.	15.000	20.232	25.288	25.507
15340	Mantenimiento de servicios	379.454	379.454	0	0
15341	Obras	439.351	439.351	0	0
15342	Brigada	316.198	316.198	0	0
15343	Carpintería	117.898	117.898	0	0
15344	Herrería	74.363	74.363	0	0
15345	Pintura	152.387	152.387	0	0
15346	Mantenimiento Urbano: Otros	293.287	293.287	0	0
16000	Alcantarillado.	827.419	827.419	1.034.191	1.043.134
16100	Abastecimiento domiciliario de agua potable.	1.256.288	1.256.288	1.570.234	1.583.813
16210	Recogida de residuos.	42.856	42.856	53.566	54.029
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	2.769.800	2.769.800	3.461.972	3.491.911
16230	Tratamiento de residuos.	150.000	150.000	187.485	189.106
16300	Limpieza variada.	1.710.000	1.710.000	2.137.329	2.155.812
16500	Alumbrado público.	888.294	888.294	1.110.278	1.119.880
17000	Administración general del medio ambiente.	293.972	0	0	0
17100	Parques y jardines.	719.952	941.644	1.184.501	1.194.745
17210	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en	234.733	307.013	386.195	389.534
22100	Otras prestaciones económicas a favor de empleados.	360.000	360.000	437.435	441.218
23000	Servicios Sociales generales	542.199	0	0	0
23020	Cooperación y ayuda al desarrollo	39.989	0	0	0
23100	Servicios Sociales de Base	997.156	1.146.886	1.478.356	1.491.141
23110	Servicio de Ayuda a Domicilio	1.718.103	1.976.088	2.480.016	2.501.462
23130	Ayudas de Emergencia Social	0	0	784.000	790.780
23150	Igualdad	76.852	88.392	159.833	161.215
23160	Infancia y adolescencia	415.992	478.456	603.468	608.687
23170	Tercera edad	537.076	617.721	857.308	864.722
23190	Residencia de Ancianos	132.017	151.841	5.874.201	5.925.000
24100	Fomento del empleo.	46.905	46.905	56.994	57.487
32000	Administración general de educación.	493.642	0	0	0
32100	Creación de centros docentes de enseñanza infantil y primaria.	376.808	485.127	601.875	607.080
32300	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil y primaria y	960.000	1.235.967	1.533.406	1.546.667
32600	Servicios complementarios de educación	400	515	1.993.999	2.011.243
32610	Educación de adultos EPA	35.000	45.061	55.905	56.389
32620	Centro de Iniciación Profesional (CIP)	330.000	424.864	527.108	531.667
32700	Fomento de la convivencia ciudadana.	15.010	19.325	174.225	175.732
33000	Administración general de cultura.	739.417	0	0	0
33210	Bibliotecas públicas.	394.936	478.055	580.884	585.907
33220	Archivos.	254.242	307.750	373.946	377.180
33300	Equipamientos culturales y museos.	226.015	273.582	332.429	335.304
33310	Centro Cultural Niessen Villa de Errenteria	186.518	225.773	274.336	276.708
33320	Merkatuzar	69.400	84.006	102.075	102.958
33400	Promoción cultural.	535.395	648.075	1.095.524	1.104.998
33500	Euskara	1.270	1.537	1.868	1.884
33510	Euskara	380.869	461.027	726.192	732.472
33520	Euskaltegi	564.887	683.774	830.852	838.037
33700	Instalaciones de ocupación del tiempo libre	10.000	12.105	17.708	17.861
33710	Hogar del Jubilado	153.000	185.201	225.037	226.983
33720	Juventud	583.783	706.646	874.644	882.208
33730	Gaztelutxo	11.000	13.315	16.179	16.319
33800	Fiestas populares y festejos.	142.000	171.886	289.840	292.346
34100	Promoción y fomento del deporte.	0	0	611.170	616.455
34200	Instalaciones deportivas.	544.417	544.417	1.817.106	1.832.821
41400	Desarrollo rural.	4.369	4.369	29.309	29.562
43110	Ferías.	25.000	25.000	35.442	35.749
43120	Mercados, abastos y lonjas.	2.000	2.000	2.835	2.860
43200	Información y promoción turística.	17.424	17.424	24.702	24.915
43300	Desarrollo empresarial.	0	0	638.775	644.299
44110	Transporte colectivo urbano de viajeros.	4.928	4.928	639.588	645.119
44200	Infraestructuras del transporte.	2.000	2.000	2.430	2.451
91200	Órganos de gobierno.	790.193	790.193	0	0
92000	Administración general.	1.485.853	1.485.853	0	0
92010	Informática y comunicaciones	521.909	521.909	0	0
92030	Recursos Humanos	708.929	708.929	0	0
92040	Asesoría Jurídica	67.872	67.872	0	0
92050	Organización y proyecto SAC	14.282	14.282	0	0
92900	Imprevistos y funciones no clasificadas.	7.500	7.500	0	0
92910	Juzgado de paz	18.600	18.600	0	0
93100	Contabilidad, administración e inspección de tributos	266.596	266.596	0	0
93200	Gestión del sistema tributario.	5.948	5.948	0	0
93210	Gestión de tributos locales	222.056	222.056	0	0
93220	Recaudación	386.503	386.503	0	0
93300	Gestión del patrimonio.	889.014	889.014	0	0
93400	Tesorería	132.184	132.184	0	0

Ilustración 62: Entidad local 5, altas masivas para servicios de gestión externa



La Situación de conciliación muestra las diferencias surgidas entre los gastos de procedencia preupuestaria imputados y los costes completos del servicio. En el caso que nos ocupa, al margen de lo comentado con respecto al Capítulo VII, es de destacar las diferencias entre el Capítulo IV y los costes completos de los servicios de gestión externa. De los 7.247.635€ de transferencias corrientes, 2.894.800€ corresponden a la suma de las transferencias corrientes destinadas a la financiación de los servicios que son gestionados por organismos autónomos, que dichas entidades facilitan la información del coste del servicio y dicha información es aceptada por el interventor del ayuntamiento. Al ser considerados e incorporados los costes de los servicios facilitados por estas entidades, en este caso la suma es de 9.581.847€, se elimina el importe vinculado y correspondiente al Capítulo IV, 2.894.800€. Esta consolidación de las cuentas supone que se incorporan al coste completo de los servicios 6.687.047€. En las coberturas de los servicios, habrá que tener en cuenta los ingresos propios y otros ingresos obtenidos por la entidad de gestión externa que en situaciones de equilibrio debería rondar los seis millones y medio de euros.

Ilustración 63: Entidad local 5, Situación de conciliación

GASTOS	Gasto presupuestario		Ajustes iniciales		Coste total	
Capítulo 1. Gastos de personal	14.892.500,00	31,64 %	0,00	0,00 %	14.892.500,00	27,67 %
Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios	16.780.318,00	35,65 %	81.919,00	1,21 %	16.862.237,00	31,32 %
Amortizaciones (capítulos 6 y 7)	7.691.675,93	16,34 %	-3.008,93	-0,04 %	7.688.667,00	14,28 %
Capítulo 4. Transferencias y subvenciones corrientes	7.247.635,00	15,40 %	-2.894.800,00	-42,78 %	4.352.835,00	8,09 %
Costes externos de gestión no directa	0,00	0,00 %	9.581.847,21	141,62 %	9.581.847,21	17,80 %
Capítulo 3. Gastos financieros	453.000,00	0,96 %	0,00	0,00 %	453.000,00	0,84 %
Total	47.065.128,93		6.765.957,28		53.831.086,21	

Conservatorio de Entidad local 5

Este Organismo autónomo cuenta con un presupuesto superior al del ayuntamiento de Entidad local 1 y algunos otros ayuntamientos. Es por ello que se debe considerar como muy pobre la distribución de los servicios realizado. Aunque evidentemente el servicio finalista ofrecido por el conservatorio de música se pueda englobar en un único programa, no estaría de más ampliar la carta de servicios, dentro de la codificación del mismo programa o grupo de programa y realizar un análisis más exhaustivo de los costes asociados a cada uno de ellos. Con observar, únicamente, la oferta educativa se podría plantear fácilmente un primer desglose entre:

- 32611.- Información sobre las enseñanzas de música y danza
- 32612.- Conservatorio de Grado Profesional
- 32613.- Escuela de Danza
- 32614.- Escuela de Música

Desde luego, tal y como se presenta no aporta mayor información que la relativa a la clasificación económica de gastos.

Tabla 70: Conservatorio de Entidad local 5, los costes del informe final

Programa	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo
	TOTAL	1.935.686	1.935.686	1.994.746	1.994.746
32610	ERRENTERIA MUSIKAL	1.923.813	1.923.813	1.923.813	1.923.813
32620	EMKE	10.500	10.500	69.560	69.560
33300	Equipamientos culturales y museos.	1.373	1.373	1.373	1.373

Tabla 71: Conservatorio de Entidad local 5, detalle de la composición de los costes

Programa	Descripción	Capítulo 1	Capítulo 2	Amortiz.	Coste operativo	Coste funcional	Capítulo 4	Coste efectivo	Coste completo
		1	2	4	5 = 1+2+3+4	7 = 5+6	9	12 =	14 = 12+13
	TOTAL	1.691.770	242.543	1.373	1.935.686	1.935.686	59.060	1.994.746	1.994.746
32610	ERRENTERIA MUSIKAL	1.691.770	232.043	0	1.923.813	1.923.813	0	1.923.813	1.923.813
32620	EMKE	0	10.500	0	10.500	10.500	59.060	69.560	69.560
33300	Equipamientos culturales y museos.	0	0	1.373	1.373	1.373	0	1.373	1.373

Los ingresos corresponden, por un lado, a las tasas de los alumnos matriculados y, por otro lado, a otros ingresos y a las subvenciones concedidas por otras entidades distintas al Ayuntamiento de Entidad local 5, cuyas transferencias corrientes, 1.533.413€ no están recogidas en las coberturas de estos costes. Así su porcentaje de cobertura ronda el 25% de los costes completos.

Tabla 72: Conservatorio de Entidad local 5, Informe de coberturas

Programa	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo	Ingresos por tasas y precios públicos (1)	Otros ingresos de actividad y subvenciones (2)	% Cobertura coste operativo	% Cobertura coste funcional	% Cobertura coste efectivo	% Cobertura coste completo
	TOTAL	1.935.686	1.935.686	1.994.746	1.994.746	250.000	209.973	24%	24%	23%	23%
32610	ERRENTERIA MUSIKAL	1.923.813	1.923.813	1.923.813	1.923.813	250.000	209.973	24%	24%	24%	24%
32620	EMKE	10.500	10.500	69.560	69.560	0	0	0%	0%	0%	0%
33300	Equipamientos culturales y museos.	1.373	1.373	1.373	1.373	0	0	0%	0%	0%	0%

Ilustración 64: Conservatorio de Entidad local 5, Situación de conciliación

GASTOS	Gasto presupuestario	Ajustes iniciales		Coste total
Capítulo 1. Gastos de personal	1.691.770,00	84,81 %	0,00 0,00 %	1.691.770,00 84,81 %
Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios	242.543,40	12,16 %	0,00 0,00 %	242.543,40 12,16 %
Amortizaciones (capítulos 6 y 7)	1.372,82	0,07 %	0,00 0,00 %	1.372,82 0,07 %
Capítulo 4. Transferencias y subvenciones corrientes	59.060,00	2,96 %	0,00 0,00 %	59.060,00 2,96 %
Costes externos de gestión no directa	0,00	0,00 %	0,00 0,00 %	0,00 0,00 %
Capítulo 3. Gastos financieros	0,00	0,00 %	0,00 0,00 %	0,00 0,00 %
Total	1.994.746,22		0,00	1.994.746,22

Lo cierto es que no se ha llegado a trabajar en el cálculo de los costes de este Organismo autónomo, salvo a la hora de incorporar los ingresos. Tal y como se ha comentado la situación del escenario no ha sido la más idónea. Ahora bien, esto no justifica de ninguna de las maneras la singular codificación de la clasificación por

programas utilizado por el Organismo autónomo.

Entidad local 6

Registrada como Entidad local 6, se trata de una entidad local de ámbito supramunicipal que lleva a cabo la gestión de obras y servicios cedidos a ellas, en concreto, la agencia comarcal de desarrollo económico y la gestión de residuos. Entidad local 6, es la asociación de los municipios de: Antzuola, Aretxabaleta, Arrasate-Mondragón, Bergara, Elgeta, Eskoriatza, Leintz-Gatzaga y Entidad local 4, se rige por estatutos propios y está sujeta a la contabilidad pública.

La composición de los presupuestos varia en relación con los presupuestos de los ayuntamientos analizados, en éste, el Capítulo II casi llega a triplicar el Capítulo I de gastos. Mientras, por su parte, el capítulo de inversiones se muestra más relajado, no hay más que mirar la siguiente tabla y consiguiente grafico del cálculo de las amortizaciones transitorias, para ver la gran inversión realizad en el 2008 y la austeridad de los siguientes cuatro años.

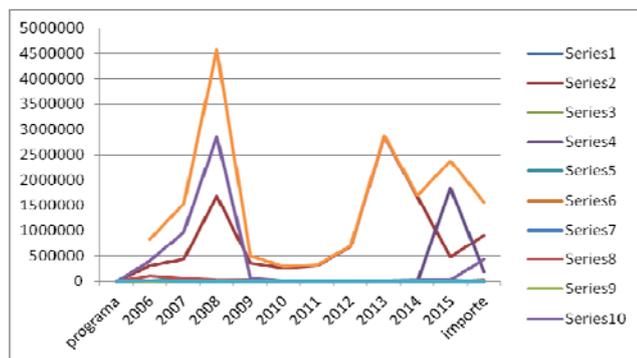
Tabla 73: Entidad local 6, evolución de los presupuestos de gasto

Capítulo	2013	2014	2015
1	2.397.629	2.456.155	2.534.388
2	6.634.197	7.352.149	7.036.713
3	16.500	14.000	12.030
4	3.850	330.490	19.600
6	1.344.506	1.109.070	2.380.596
7	0	0	0
8	639.550	219.412	135.820
9	0	0	0
Total	11.036.232	11.481.276	12.119.147

Fuente: Elaboración propia a partir de datos obtenidos en Udalgida

Tabla 74: Entidad local 6, cálculo de las amortizaciones transitorias

programa	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	importe
15100	0	0	0	3.835	0	0	0	0	0	0	384
16210	312.835	436.417	1.677.724	357.713	252.854	308.661	680.959	2.854.164	1.666.646	478.500	902.647
16220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	22.500	2.250
16230	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1.842.596	184.260
24100	10.205	57.012	9.780	26.920	12.815	1.415	4.300	6.289	5.225	3.500	13.746
32400	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4.000	400
34200	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
43120	101.650	60.917	24.701	33.719	13.914	0	0	0	0	0	23.490
43200	2.279	67	0	0	0	0	545	2.449	1.974	1.500	881
92000	393.387	977.384	2.859.574	61.521	9.785	4.891	4.156	6.386	21.831	28.000	436.692
93200	4.462	0	0	0	0	0	0	0	0	0	446
	824.819	1.531.796	4.571.779	483.708	289.368	314.968	689.960	2.869.287	1.695.676	2.380.596	1.565.196



El Reparto 1 sin ajustes iniciales no presenta ningún problema de asignación salvo aquellos que se hayan activado de forma errónea por la asignación de equivalencias automáticas de las amortizaciones transitorias.

Una característica que no se había producido hasta el momento es la imputación de intereses a un servicio en concreto, consultado con el interventor confirma que son intereses de un crédito solicitado para la compra de un inmovilizado cuya tarea es exclusiva del servicio en cuestión.

Tabla 75: Entidad local 6, Reparto 1 sin ajustes iniciales

Programa	Deskribapena	kapitulu 1	kapitulu 2	Amortiz.	kapitulu 3
15100	Hirigintza: plangintza, kudeaketa, exekuzioa eta hirigintza-	0	0	384	0
16210	Hondakinen bilketa.	682.451	3.804.100	902.647	12.000
16220	Hiri-hondakin solidoen kudeaketa.	603.322	188.350	2.250	0
16230	Hondakinen tratamendua.	209.787	1.734.808	184.260	0
24100	Enpleguaren sustapena.	309.086	58.122	13.746	0
32400	Bigarren hezkuntzako ikastetxeen funtzionamendua.	0	394.590	400	0
34100	Kirola sustatzea eta bultzatzea.	0	24.000	0	0
43000	Merkataritza, turismo eta enpresa txiki eta ertainen	39.911	304.892	0	0
43002	Valora programa	43.286	83.600	0	0
43120	Merkatuak, hornidura-azokak eta lonjak.	0	0	23.490	0
43200	Informazio turistikoa eta turismoaren sustapena.	188.804	103.300	881	0
43300	Enpresa-garapena.	0	18.000	0	0
92000	Administrazio orokorra.	322.237	316.150	436.692	30
93100	Politika ekonomikoa eta fiskala.	135.504	6.800	0	0
93200	Tributu-sistemaren kudeaketa.	0	0	446	0
		2.534.388	7.036.713	1.565.196	12.030

Por lo tanto, no se lleva a cabo ningún ajuste en los capítulos I y II y se procede a sustituir las amortizaciones transitorias por las amortizaciones del inventario que no solo se reducen hasta casi un tercio del importe automático, sino que tampoco enlazan con las inversiones realizadas en los últimos años, lo cual, no sugiere que la amortización del inventario sea incorrecto pues puede haber casos de venta de inmovilizado, vida útil estimada más longeva u otras circunstancias que estarán debidamente justificadas en el inventario.

Para realizar las asignaciones de las cuotas de amortización a los servicios,

utiliza centros de coste que, debido a las características de esta entidad, están directamente relacionadas con la clasificación orgánica de la entidad.

Para realizar la sustitución de los importes de las amortizaciones, en el apartado de los Programas activos, se podrá realizar el alta masiva de cada uno de los importes utilizando las plantillas preparadas para ello y eliminar los importes anteriores, o bien, teniendo en cuenta el reducido número de servicios, entrar en el detalle de cada uno de los programas activos y realizar las modificaciones del importe de las amortizaciones de forma manual.

En el mismo apartado, de Programas activos, se incorporan los importes de la financiación de los servicios. Se diferencian los ingresos de los servicios gestionados por la propia entidad y los ingresos de los servicios gestionados por entidades externas. A su vez, se diferencian, por un lado, los ingresos propios por tasas y precios públicos que persiguen el objetivo de calcular las coberturas de costes de los servicios y, por otro lado, los ingresos por otras actividades y subvenciones.

Ilustración 65: Entidad local 6, Programas activos

Código	Descripción	Tipo	Tipo reparto	Importe amortiz.	Gestión externa			Financiado		Ir a
					Ingresos propios	Ingresos subvenciones	Costes	Con ingresos propios	Por subvenciones	
16210	Recogida de residuos.	Finalista		323.322,53	0,00	0,00	0,00	1.002.874,00	37.317,50	
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	Finalista		2.297,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
16230	Tratamiento de residuos.	Finalista		54.184,81	0,00	0,00	0,00	655.755,50	0,00	
24100	Fomento del empleo.	Finalista		1.503,16	0,00	0,00	0,00	7.050,00	177.937,22	
32400	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.	Finalista		7.334,92	0,00	0,00	0,00	14.200,00	249.549,48	
34100	Promoción y fomento del deporte.	Finalista		753,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
43000	Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.	Gastos generales del servicio	Proporcional	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	305.645,88	
43002	Programa valor	Gastos generales del servicio	Proporcional	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

Una vez realizados los ajustes pertinentes, la situación de conciliación presentará el resumen de las diferencias acaecidas en cada uno de los conceptos. En este caso, tal y como se ha expuesto únicamente hay diferencias en el apartado de las amortizaciones.

Ilustración 66: Entidad local 6, Situación de conciliación

GASTOS	Gasto presupuestario	Ajustes iniciales		Coste total	
Capítulo 1. Gastos de personal	2.534.388,00	22,69 %	0,00	0,00 %	2.534.388,00 24,85 %
Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios	7.036.712,72	63,01 %	0,00	0,00 %	7.036.712,72 69,01 %
Amortizaciones (capítulos 6 y 7)	1.585.195,51	14,02 %	-970.948,11	100,00 %	594.247,40 5,83 %
Capítulo 4. Transferencias y subvenciones corrientes	19.600,00	0,18 %	0,00	0,00 %	19.600,00 0,19 %
Costes externos de gestión no directa	0,00	0,00 %	0,00	0,00 %	0,00 0,00 %
Capítulo 3. Gastos financieros	12.030,00	0,11 %	0,00	0,00 %	12.030,00 0,12 %
Total	11.187.928,23		-970.948,11		10.196.978,12

Terminados los ajustes y comprobadas que las diferencias obtenidas en el traspaso de los gastos presupuestarios a los costes imputados a los servicios son correctos, se listan los informes de los costes, así como el detalle de la composición de cada uno de los costes.

Tabla 76: Entidad local 6, detalle de la composición de los costes del informe final

Programa	Descripción	Capítulo 1	Capítulo 2	Capítulo 4 (gastos general	Amortiz.	Coste operativo	2º reparto: gastos	Coste funcional	3º reparto: gastos	Capítulo 4 (sin gastos	Coste efectivo	Intereses	Coste completo
		1	2	3	4	5 = 1+2+3+4	6	7 = 5+6	8	9	12 = 7+8+9	13	14 = 12+13
	TOTAL	2.534.388	7.036.713	0	594.247	10.165.348	0	10.165.348	-0	19.600	10.184.948	12.030	10.196.978
16210	Recogida de residuos.	682.451	3.804.100	0	323.323	4.809.873	0	4.809.873	491.594	2.400	5.303.867	12.000	5.315.867
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	603.322	188.350	0	2.298	793.970	0	793.970	81.148	0	875.118	0	875.118
16230	Tratamiento de residuos.	209.787	1.734.808	0	54.185	1.998.780	0	1.998.780	204.286	0	2.203.065	0	2.203.065
24100	Fomento del empleo.	309.086	58.122	0	1.503	368.711	0	368.711	37.684	15.000	421.396	0	421.396
32400	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza	0	394.590	0	7.335	401.925	0	401.925	41.079	0	443.003	0	443.003
34100	Promoción y fomento del deporte.	0	24.000	0	753	24.753	0	24.753	2.530	0	27.283	0	27.283
43000	Administración general de comercio, turismo y	39.911	304.892	0	0	344.803	-344.803	0	0	0	0	0	0
43002	Programa valora	43.286	83.600	0	0	126.886	-126.886	0	0	0	0	0	0
43120	Mercados, abastos y lonjas.	0	0	0	41.318	41.318	55.205	96.523	9.865	0	106.388	0	106.388
43200	Información y promoción turística.	188.804	103.300	0	1.614	293.718	392.434	686.152	70.128	2.200	758.480	0	758.480
43300	Desarrollo empresarial.	0	18.000	0	0	18.000	24.050	42.050	4.298	0	46.347	0	46.347
92000	Administración general.	322.237	316.150	0	161.490	799.877	0	799.877	-799.877	0	0	30	30
93100	Política económica y fiscal.	135.504	6.800	0	430	142.734	0	142.734	-142.734	0	0	0	0

Tabla 77: Entidad local 6, los costes del informe final

Programa	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo
	TOTAL	10.165.348	10.165.348	10.184.948	10.196.978
16210	Recogida de residuos.	4.809.873	4.809.873	5.303.867	5.315.867
16220	Gestión de residuos sólidos urbanos.	793.970	793.970	875.118	875.118
16230	Tratamiento de residuos.	1.998.780	1.998.780	2.203.065	2.203.065
24100	Fomento del empleo.	368.711	368.711	421.396	421.396
32400	Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.	401.925	401.925	443.003	443.003
34100	Promoción y fomento del deporte.	24.753	24.753	27.283	27.283
43000	Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.	344.803	0	0	0
43002	Programa valora	126.886	0	0	0
43120	Mercados, abastos y lonjas.	41.318	96.523	106.388	106.388
43200	Información y promoción turística.	293.718	686.152	758.480	758.480
43300	Desarrollo empresarial.	18.000	42.050	46.347	46.347
92000	Administración general.	799.877	799.877	0	30
93100	Política económica y fiscal.	142.734	142.734	0	0

Tabla 78: Entidad local 6, informe de porcentajes de cobertura

Política de gasto	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo	Ingresos por tasas y precios públicos (1)	Otros ingresos de actividad y subvenciones (2)	% Cobertura coste operativo	% Cobertura coste funcional	% Cobertura coste efectivo	% Cobertura coste completo
	TOTAL	10.165.348	10.165.348	10.184.948	10.196.978	1.733.144	844.823	25%	25%	25%	25%
16	Bienestar comunitario.	7.602.623	7.602.623	8.382.050	8.394.050	1.658.630	37.318	22%	22%	20%	20%
24	Fomento del empleo.	368.711	368.711	421.396	421.396	7.050	177.937	50%	50%	44%	44%
32	Educación.	401.925	401.925	443.003	443.003	14.200	249.549	66%	66%	60%	60%
34	Deporte.	24.753	24.753	27.283	27.283	0	0	0%	0%	0%	0%
43	Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.	824.725	824.725	911.216	911.216	29.000	340.018	45%	45%	40%	40%
92	Servicios de carácter general.	799.877	799.877	0	0	22.265	40.000	8%	8%	0%	0%
93	Administración financiera y tributaria.	142.734	142.734	0	0	2.000	0	1%	1%	0%	0%

Tabla 79: Entidad local 6, informe de porcentajes de cobertura por tasas y precios públicos

Política de gasto	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo	Ingresos por tasas y precios públicos	% Cobertura coste operativo	% Cobertura coste funcional	% Cobertura coste efectivo	% Cobertura coste completo
	TOTAL	10.165.348	10.165.348	10.184.948	10.196.978	1.733.144	17%	17%	17%	17%
16	Bienestar comunitario.	7.602.623	7.602.623	8.382.050	8.394.050	1.658.630	22%	22%	20%	20%
24	Fomento del empleo.	368.711	368.711	421.396	421.396	7.050	2%	2%	2%	2%
32	Educación.	401.925	401.925	443.003	443.003	14.200	4%	4%	3%	3%
34	Deporte.	24.753	24.753	27.283	27.283	0	0%	0%	0%	0%
43	Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.	824.725	824.725	911.216	911.216	29.000	4%	4%	3%	3%
92	Servicios de carácter general.	799.877	799.877	0	0	22.265	3%	3%	0%	0%
93	Administración financiera y tributaria.	142.734	142.734	0	0	2.000	1%	1%	0%	0%

Tabla 80: Entidad local 6, informe de porcentajes de cobertura por otros ingresos de actividad y subvenciones

Política de gasto	Descripción	Coste operativo	Coste funcional	Coste efectivo	Coste completo	Otros ingresos de actividad y subvenciones	% Cobertura coste operativo	% Cobertura coste funcional	% Cobertura coste efectivo	% Cobertura coste completo
	TOTAL	10.165.348	10.165.348	10.184.948	10.196.978	844.823	8%	8%	8%	8%
16	Bienestar comunitario.	7.602.623	7.602.623	8.382.050	8.394.050	37.318	0%	0%	0%	0%
24	Fomento del empleo.	368.711	368.711	421.396	421.396	177.937	48%	48%	42%	42%
32	Educación.	401.925	401.925	443.003	443.003	249.549	62%	62%	56%	56%
34	Deporte.	24.753	24.753	27.283	27.283	0	0%	0%	0%	0%
43	Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.	824.725	824.725	911.216	911.216	340.018	41%	41%	37%	37%
92	Servicios de carácter general.	799.877	799.877	0	0	40.000	5%	5%	0%	0%
93	Administración financiera y tributaria.	142.734	142.734	0	0	0	0%	0%	0%	0%

La actividad principal de Entidad local 6 es el bienestar comunitario y se especializa en la recogida, gestión y tratamiento de los residuos. Esta especialización conlleva a que esta entidad haya sido la única en activar unas unidades de medida que den como resultado los distintos costes unitarios. Las unidades de medida activadas son el sistema de recogida, número de contenedores, número de recogidas semanales, kilómetros lineales, toneladas recogidas, etcetera.

Ilustración 67: Entidad local 6, Situación de conciliación

The screenshot shows the 'sareko' web application interface. The main heading is 'Actualizar valores unidades'. Below this, there is a table titled 'Unidades' with the following data:

Denominación	Número	Modificar
Nº habitantes	62.808,00	Modificar
Kontrala kopurua	9,00	Modificar
Bilketak sistemak	4,00	Modificar
Zergadun balioideak	45.000,00	Modificar
Eduliontziko kopurua	0,00	Modificar
Azaleko bilketa kopurua	7,00	Modificar
Kilometro linealak	9.999,00	Modificar
Bilketa tonak	22.644,00	Modificar
Frakzio kopurua kalean	5,00	Modificar
Frakzio kopurua garbigune eta beste	99,00	Modificar

El escenario de Entidad local 6 con respecto a los costes del servicio muestra las dos caras de la misma moneda, tiene tanto aspectos positivos como negativos, por una parte, la polémica del modelo de recogida, gestión y tratamiento de los residuos en Gipuzkoa pone el foco en los costes con el ánimo de utilizarlos como arma arrojadiza de los modelos y, por otra parte, se pone el foco en los costes con el ánimo de utilizarlos como defensa de los modelos. El resultado es una acumulación de intereses partidistas que intentan justificar los modelos con los costes o con los resultados económicos, entrando en juego y con total despropósito los costes de oportunidad en todas sus versiones. Siendo el resultado económico un aspecto a tener en cuenta para comparar los modelos ¿cómo no?, no debiera ser ni la única ni la principal llave de la decisión.

Síntesis

Después del punto de inflexión y las reformas relacionadas con la sustitución de la clasificación funcional de los gastos de las entidades locales por la clasificación por programas y con el establecimiento de los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, se da un golpe de timón y se replantea el modelo.

El segundo modelo responde a la obligatoriedad impuesta por la nueva normativa y busca un mayor pragmatismo y aprovechamiento de las TIC, pero, además, se sustenta en una sólida base teórica, obteniendo un primer estrato de coste afianzado con la suma de los capítulos I y II, y las amortizaciones. Es de subrayar su aplicabilidad en todas las entidades locales de carácter municipal y un diseño más exigente, en lo que al apartado de las amortizaciones se refiere, con respecto al anterior diseño del modelo presentado.

El modelo propuesto aglutina los conceptos que establecen los criterios de cálculo del coste efectivo y añade una serie de elementos de mejora que componen la propuesta realizada. Estos elementos son una serie de estrategias cuyo objetivo es el de facilitar, enseñar, formar y educar en la labor de la construcción del coste del servicio y su análisis. Iniciar una sutil andadura en los sistemas de costes y facilitar la inmersión de aquellas entidades locales más reacias a estos sistemas, de una manera más sencilla y pedagógica posible.

El *input* inicial de la información contable es de carácter presupuestario y automático, de manera que se obtenga un primer resultado de los costes de los servicios sin realizar ninguna operación.

Ahora bien, el objetivo final de la metodología es pasar de este sistema monista automático a un sistema dualista moderado que, aunque esté mecanizado, se sustente en criterios de reparto, unidades de obra, mediciones y criterios de valoración especificados para cada tipo de coste.

Después de la presentación de esta segunda propuesta adaptada la percepción generalizada fue que tenía muy poco que ver con la primera propuesta pero que el proceso seguía siendo demasiado elitista y sofisticado. Se temía un rechazo masificado

con respecto a la propuesta y se simplificó aún más la propuesta denominada para el usuario aunque intentando mantener la esencia de la propuesta realizada.

IZFE presenta un primer borrador del módulo de costes en SAREKO y, con la colaboración coordinada, por el autor de esta tesis, de cinco ayuntamientos, una mancomunidad y un organismo autónomo, se va trabajando de forma paralela e interactiva en la mejora, en la definición y en la construcción de cada uno de los tres apartados que componen el módulo de costes en SAREKO.

El resultado obtenido es, valga la redundancia, la obtención de resultados, ya que todas las entidades colaboradoras han obtenido los costes de los distintos estratos de coste de los servicios prestados en base a los presupuestos aprobados, los porcentajes de coberturas y los costes unitarios, de una forma muy sencilla. Además, es de señalar que la calidad de los costes de los servicios calculados, en general, ha sido proporcional a la dedicación de los secretario-interventores e interventores.

Capítulo 12. **CONTRASTE DE LA PROPUESTA METODOLÓGICA EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL**

Introducción

En la última parte de esta investigación, se ha procedido al cálculo de los costes de los servicios de las entidades locales participantes en el proceso en colaboración con el equipo de secretarios-interventores e interventores. Con ello, en una primera fase, se han podido perfeccionar el sistema de la propuesta metodológica e incorporar algunas de las mejoras propuestas por este equipo de colaboradores.

El módulo de costes que contiene la metodología propuesta se da por válido y pasa a una segunda fase de implantación escalonada donde se pretende poder atender de manera eficiente las posibles deficiencias técnicas y poder así pasar a la fase definitiva donde, como el resto de los módulos, seguirá el proceso de mejora continua. Ante este hecho, ante la activación del módulo de Gestión de costes a una nueva treintena de entidades locales de Gipuzkoa, los técnicos de IZFE se ponen en alerta y se forma al personal de los centros zonales que son los que atienden de forma directa a los usuarios de la aplicación.

En cualquier caso, todavía quedan pendientes de incorporar las unidades físicas de referencia recogidas en la Resolución de 23 de junio de 2015 así como nuevos aspectos conceptuales que serán aprobados, previsiblemente en breve en un Decreto Foral⁹⁸.

Una vez concluida la labor del diseño metodológico y la construcción del módulo en base a esta metodología, se ha procedido a contrastar la propuesta metodológica con aquellas personas para las que se ha diseñado el sistema de costes, los usuarios del módulo de Gestión de costes en SAREKO que serán los interventores,

⁹⁸ En el caso de Bizkaia, la Diputación Foral aprobó el 24 de marzo el Decreto Foral 45/2015, por el que se establecen los plazos y los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales del Territorio Histórico de Bizkaia.

los secretario-interventores y otros técnicos vinculados con las tareas del interventor.

12.1 Justificación de la metodología

El trabajo cooperativo e interactivo desarrollado entre el equipo técnico y responsables de la DFG, técnicos y responsables de IZFE, interventores de entidades locales y el grupo de investigación de la UPV/EHU nos permite avanzar que el margen de error se reduce notablemente. Y es que, el diseño de la metodología del sistema de costes y el propio módulo de Gestión de costes en SAREKO, ya han sido, de alguna manera, contrastados y verificados en cinco municipios y en una mancomunidad. Cabe señalar, como elemento añadido, que la implantación del módulo se ha realizado en municipios con presupuestos tan dispares como los 1.250.000€ de Entidad local 1 hasta los 45.000.000€ de Entidad local 5. Ello ha permitido que la recogida y transmisión de las sugerencias de mejora se transmitiera de manera interactiva y los planteamientos para satisfacer estas sugerencias tuvieran una respuesta inmediata, si bien algunas de las sugerencias se han reservado como mejoras a incorporar en un futuro.

Ello no obstante se ha considerado pertinente la ampliación de la muestra para realizar un contraste sobre el sistema de costes que corrobore o contradiga las bondades del sistema e ilumine o disipe aquellos aspectos más oscuros que por motivos de inercia u otros motivos no hayan sido debidamente contemplados. Aunque quizá haya un factor determinante, siempre y cuando se cumplan los requisitos mínimos, y es que el sistema sea atractivo, aceptado y bien acogido en su conjunto por el grupo de técnicos interventores, futuros usuarios de la aplicación. Este factor será el que realmente determine, provoque e incite su uso.

12.1.1 Objetivos del estudio

El estudio empírico se ha realizado a través de un cuestionario elaborado a partir de un guión que pretende recoger: a) el perfil con respecto a los sistemas de costes de la muestra; b) la percepción de las características del sistema propuesto, ya que el sistema no estará activo hasta que se cumplimente el cuestionario y c) la proyección futura del sistema. Por tanto, el objetivo de este estudio tiene una triple finalidad relacionada con

el pasado, el presente y el futuro:

1. Analizar el perfil de los técnicos municipales con respecto a los sistemas de costes, conocer cuál ha sido su experiencia y cuáles son las necesidades que quieren satisfacer con estos sistemas de costes, si son necesidades de cumplimiento normativo o son necesidades relacionadas con la gestión de los servicios.
2. Analizar la percepción de las características de sistema propuesto. Por una parte, se trata de conocer cómo perciben los usuarios las características que se han tenido en cuenta a la hora de diseñar el sistema de costes como son la sencillez, la flexibilidad y la aplicabilidad, para posteriormente conocer la calidad de los resultados, de los informes obtenidos.
3. Conocer las necesidades y deficiencias relacionadas con el uso del sistema de costes y analizar cuáles son las actividades futuras que se deben fomentar.

12.2 Proceso metodológico del trabajo empírico

Una vez planteados los objetivos y justificado el enfoque de esta vertiente empírica nos planteamos seleccionar la técnica de investigación más apropiada para alcanzar los objetivos propuestos.

Partíamos de experiencias anteriores relacionadas con la materia, ya que, por una parte, en el primer estudio empírico se realizaron entrevistas de carácter abierto con los interventores de doce municipios de distintos estratos de población y con dos mancomunidades y un consorcio que gestionan la prestación de los servicios de aguas. Por otra parte, también se realizaron entrevistas abiertas con los seis secretario-interventores e interventores que participaron en la implantación.

En esta ocasión, el objetivo era el de obtener el mayor número de respuestas posibles y conocedores del coste que suponen las entrevistas, la única opción viable era la encuesta por medio de un cuestionario. Se analizaron y se sopesaron las distintas

posibilidades de llevar a cabo esta encuesta, como la del cuestionario telefónico o las encuestas online. Lo cierto es que ninguna de estas opciones nos satisfacía. Además, habría que esperar a que los técnicos municipales realizarán las pruebas pertinentes como usuarios y contábamos con que no todos los interventores están familiarizados con el sistema de información SAREKO, por lo que las encuestas podrían tener un sesgo relacionado con las utilidades de esta aplicación.

Por todo ello, se optó por impartir un curso sobre el sistema de costes propuesto destinado a los secretario-interventores e interventores, donde se les mostrara la metodología, el módulo de Gestión de costes y cada uno de los apartados y los resultados de la implantación de los 5 ayuntamientos y la mancomunidad. Posteriormente, serían estos asistentes los que cumplimentaran los cuestionarios, con garantía de un alto porcentaje de las encuestas y una gran calidad, debido a que todos ellos conocen las características del sistema.

Las expectativas sobre la asistencia al curso denominado “Gestor de costes en SAREKO. Costes y coberturas de los servicios municipales en un click” (Anexos VI) no eran demasiado positivas debido a que, por una parte, la obligación de presentar el coste efectivo de los servicios en la CAPV vence el 01 de noviembre de 2016 (por tanto, no es una cuestión que tenga prioridad actualmente) y, por otra parte, los meses de septiembre y octubre son meses de mucha carga de trabajo para los técnicos vinculados a la intervención. Ello no obstante, la convocatoria resultó exitosa ya que el cupo inicial de 20 personas hubo que ampliarlo a las 45 personas que finalmente asistieron.

El objetivo general de este curso de 5 horas impartido íntegramente en euskera es presentar la metodología del sistema de costes y el módulo de Gestión de Costes de los servicios municipales en SAREKO preparado por IZFE. Asimismo, el alumnado conocerá el proceso de obtención de los distintos costes calculados de manera automática en SAREKO, las razones de esta traza y las distintas posibilidades de mejora semiautomática y manual previstas. Al finalizar la acción formativa el alumnado será capaz de obtener los costes de los servicios prestados por su ayuntamiento, de identificar cada uno de los estratos de costes acumulados de manera automática en cada uno de los servicios y de ajustar a la realidad, de forma

semiautomática y manual, la imputación automática de los costes indirectos.

El programa del curso se divide en cuatro partes:

1.- Presentación de la metodología del sistema de costes: el porqué de las fuentes de costes presupuestarias y extrapresupuestarias y de la asignación cronológica. El cumplimiento de los mínimos exigibles y la posibilidad del máximo detalle. Las exigencias de la normativa relacionada con las tasas y precios públicos, la ley de desindexación y la ley de racionalización y sostenibilidad financiera.

Los responsables de la DFG realizaron una breve presentación del trabajo realizado, agradeciendo la colaboración del personal técnico y responsable de IZFE que estuvo presente en el curso para aclarar dudas sobre aspectos técnicos, la colaboración del personal técnico y responsables de la DFG, del personal técnico municipal y del grupo de investigación formado por los profesores de la UPV/EHU.

A continuación, el Doctor Agustín Erkizia, codirector de esta tesis doctoral, expuso la primera parte introductoria del programa, de media hora de duración, donde se puntualizaron: los objetivos del sistema de costes, los tipos de servicios y de gestión, las fuentes de información de los costes y de los ingresos y la traza de coste; los estratos de costes y las coberturas de los costes.

2.- Presentación del módulo en SAREKO y exposición de sus utilidades. Se trata del grueso del curso, de dos horas y media de duración presentado por el profesor Ander Ibarloza. En el se realiza una primera presentación de la obtención automática de los costes de los servicios públicos y se muestran las carencias más relevantes para, posteriormente, mostrar como operar y modificar en cada uno de los servicios y cada uno de los tipos de costes asignados al servicio bien de forma masiva o bien de forma individual.

Se exponen los tres apartados de los que consta el módulo. En el apartado de Programas activos se detallan los aspectos relacionados con las amortizaciones, los ingresos, la gestión externa y las unidades de medida, así como las distintas posibilidades de repartos de los costes generales del servicio y de la entidad y los costes de servicio finalista a servicio finalista. En el apartado de ajustes iniciales se puntualizan los aspectos relacionados con los costes de personal y los costes corrientes. Para finalizar se muestra el apartado de informes, que es el apartado en el que se

obtienen los informes de: los costes de los servicios diferenciando los estratos de coste operativo, funcional, efectivo, completo y del servicio; los costes unitarios de los servicios por estratos y las coberturas de los costes de los servicios, pudiendo seleccionar en todos ellos el nivel de dígitos deseado en los informes.

3.- Presentación de casos prácticos reales de municipios de distintos estratos de población de Gipuzkoa. Cada uno de los secretario-interventores e interventores que colaboró en la implantación del sistema de costes realizó una breve descripción de cómo llevó a cabo la práctica del proceso de cálculo realizado. Posteriormente con el ánimo de mostrar toda la casuística posible en los distintos municipios, en base a un guión elaborado por Ander Ibarloza y consensuado por todos, se puntualizaron aquellos aspectos de los servicios prestados más significativos de cada uno de los ayuntamientos participantes.

Para la evaluación del aprovechamiento del curso, a cada una de la entidad local participante se le activó el módulo de costes en SAREKO para que en el periodo de dos semanas, calcularan, revisaran y enviaran a la Diputación Foral de Gipuzkoa los informes de los costes y de las coberturas de los servicios que presta su municipio.

12.2.1 Diseño de la encuesta

El guión inicial, y base del cuestionario realizado (Anexos VII), se fundamenta en la traza del pasado, presente y futuro y, por tanto, consta de tres apartados fundamentales, de acuerdo al desarrollo teórico habido y a los objetivos fijados:

Primer apartado: Perfil del encuestado

Pretende recoger la información sobre el perfil de los encuestados. En esta primera parte se pueden diferenciar distintos apartados. El primer apartado contempla datos objetivos del perfil como son: el género, la edad, ayuntamiento en el que trabajan, estrato de población del municipio, el cargo que ocupan en la actualidad, así como los años de experiencia en dicho cargo y, tratándose de secretarios-interventores e interventores, si ha trabajado o no con los costes de los servicios públicos y qué nivel metodológico ha utilizado. Posteriormente, se quiere conocer la opinión sobre la utilidad que le conceden al cálculo de los costes de los servicios y si éstos están más orientados al cumplimiento normativo o a la gestión de los servicios. Para ello, deben puntuar de uno a cinco las siguientes cuestiones:

- Para cumplir la normativa de las ordenanzas municipales 1 2 3 4 5
- Para cumplir la normativa de la Ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local relativa al coste efectivo 1 2 3 4 5
- Para conocer la cobertura de coste y el coste unitario de los servicios 1 2 3 4 5
- Para controlar y optimizar los costes de cada servicio 1 2 3 4 5
- Para planificar los procesos de los servicios 1 2 3 4 5

Segundo apartado: Características del sistema de costes

Se quieren cuestionar las características con las que se presenta el sistema de costes, es decir, se pregunta sobre: la simplicidad de la metodología junto con la posibilidad de desarrollar tanto como se quiera el cálculo de los costes dentro del sistema; la aplicabilidad mecanizada o informatizada cuasi automática y; la calidad equilibrada con respecto al esfuerzo realizado. Para ello, se ha planteado un bloque de cuestiones para cada una de las características, dejándose al final de cada bloque un espacio abierto para que el encuestado pueda matizar alguna de las cuestiones. Los bloques han sido los siguientes:

- a) 2.- Comprensión de la metodología
- b) 3.- Crees que el coste obtenido de forma automática se puede desarrollar suficientemente
- c) 4- Expansión y aplicabilidad de la metodología del sistema
- d) 5- La calidad del sistema de costes

Tercer apartado: Utilidad y proyección futura

Está relacionada con la utilidad y el futuro del sistema de costes. Este trabajo no pretende ser un punto y aparte sino el punto de partida para seguir mejorando y optimizando los sistemas de costes de los servicios públicos de las entidades locales y que ello repercuta en la optimización de la gestión de dichos servicios. Por ello, esta tercera parte, viene a analizar la opinión de los encuestados sobre la utilidad y el futuro que se le augura al sistema y a analizar cuáles son, a juicio del encuestado, las líneas de actuación prioritarias.

- a) 6.- La utilidad del módulo de Gestión de costes de SAREKO...
- b) 7.- Proyección y actuaciones futuras

12.2.2 Ficha técnica

Una vez analizado el proceso metodológico seguido y el diseño de la encuesta, procederemos a especificar los aspectos más importantes de la ficha técnica, que resume gráficamente los pasos y medios metodológicos que hemos considerados adecuados al recoger la información necesaria para llegar a alcanzar los objetivos planteados, y que han sido explicados en los apartados anteriores.

Tabla 81: Ficha técnica de la encuesta

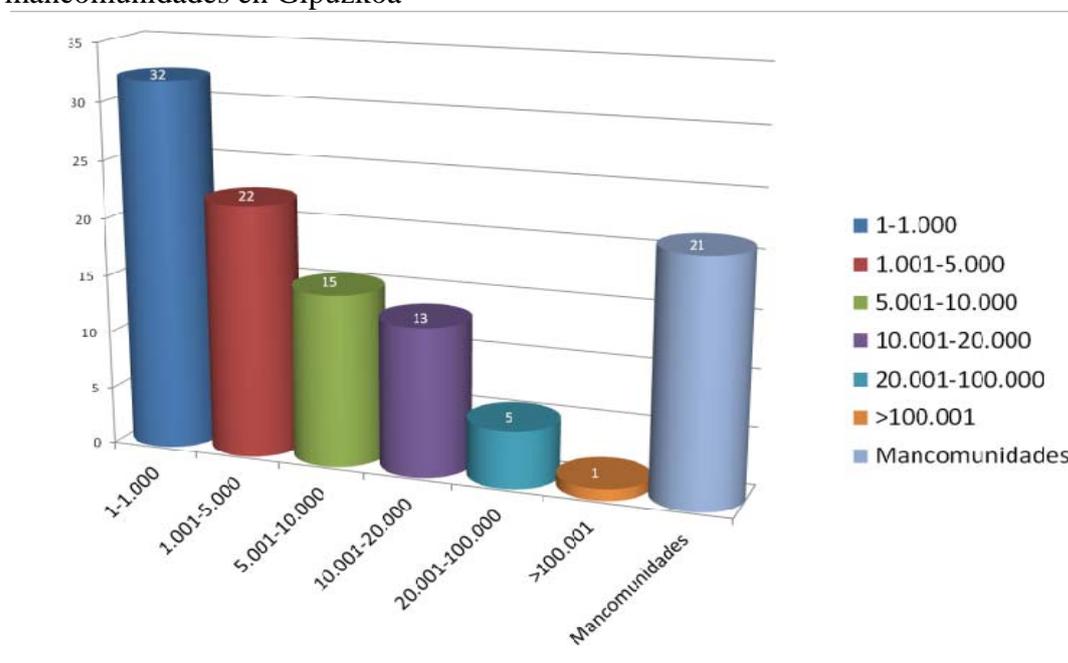
Universo	Técnicos de entidades locales que utilicen SAREKO: Interventores, secretario-interventores, contables, tesoreros, administrativos y otros.
Ámbito geográfico	Territorio Histórico de Guipúzcoa
Método de recogida de información	Encuesta por medio de un cuestionario que contiene tanto preguntas cerradas como abiertas
Lugar de recogida de la información	En Koldo Mitxelena Kulturunea. Calle Urdaneta nº 9 de Donostia-San Sebastián
Idioma	Euskera
Tamaño de la muestra	45 técnicos. 4 de ellos, nominativos, dos cumplimentados por los técnicos de la DFG y otros dos por los técnicos de IZFE han sido retirados, el resto, 41, representan a 30 ayuntamientos y 3 mancomunidades.
Fecha del trabajo de campo	02 de octubre de 2015

Fuente: Elaboración propia

12.3 Obtención de la información

Para un análisis de la representatividad de la muestra se va a realizar una comparativa entre el número de municipios existentes en cada uno de los estratos, así como el número de mancomunidades existentes en Gipuzkoa. Cuenta con 88 municipios que se pueden clasificar en función del número de habitantes, en cinco estratos de población que van de 1-1.000-5.000-10.000-20.000-100.000 y la capital. Según esta clasificación, la distribución del número de municipios por estratos de población de Gipuzkoa junto con el número de mancomunidades existentes es la que se muestra en la siguiente ilustración.

Ilustración 68: Número de municipios por estrato de población y mancomunidades en Gipuzkoa

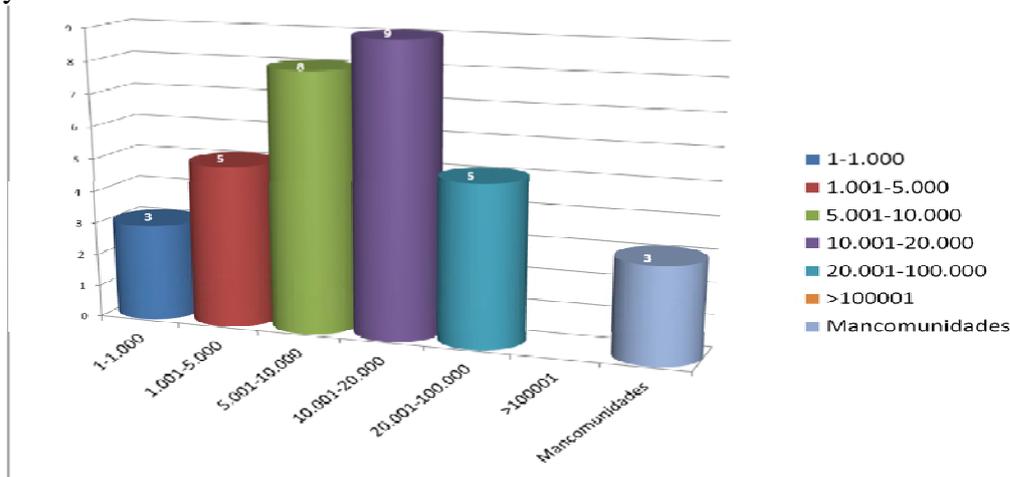


Fuente: Elaboración propia

De los 45 cuestionarios cumplimentados, se han retirado 4 nominativos, dos cumplimentados por los técnicos de la DFG y otros dos por los técnicos de IZFE, ya que aunque su valoración haya sido muy favorable, su perfil no coincide con el del técnico usuario de la aplicación y la información como percepción de la ciudadanía está ya contaminada por su participación activa en el proceso. Por ello la muestra se cifra en 41 cuestionarios cumplimentados íntegramente por técnicos de entidades locales, entre los que se encuentran los 6 técnicos que han colaborado en la implantación del sistema de costes. La distribución de los 41 cuestionarios, atendiendo a los estratos de

población y mancomunidades, se distribuye tal y como se muestra en la siguiente ilustración.

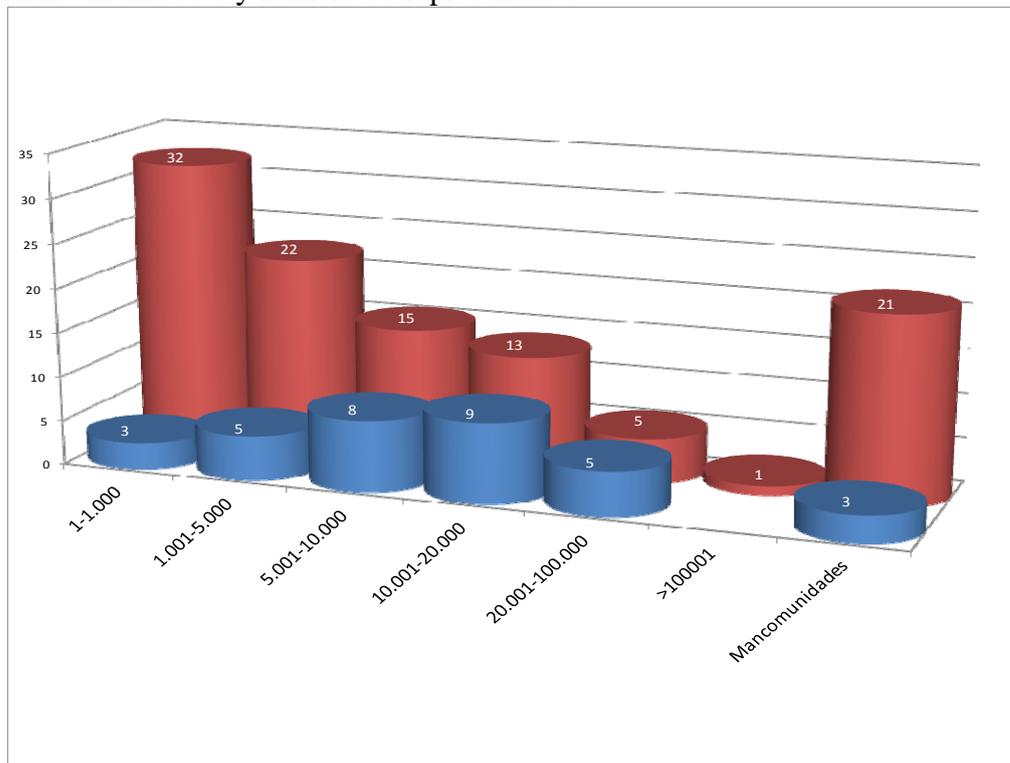
Ilustración 69: Número de municipios representados por estratos de población y de mancomunidades



Fuente: Elaboración propia

Con ello, se ha obtenido la muestra de 30 ayuntamientos de los 88 existentes, lo que supone un 34% de los ayuntamientos, además de las 3 entidades supramunicipales, en concreto, tres mancomunidades.

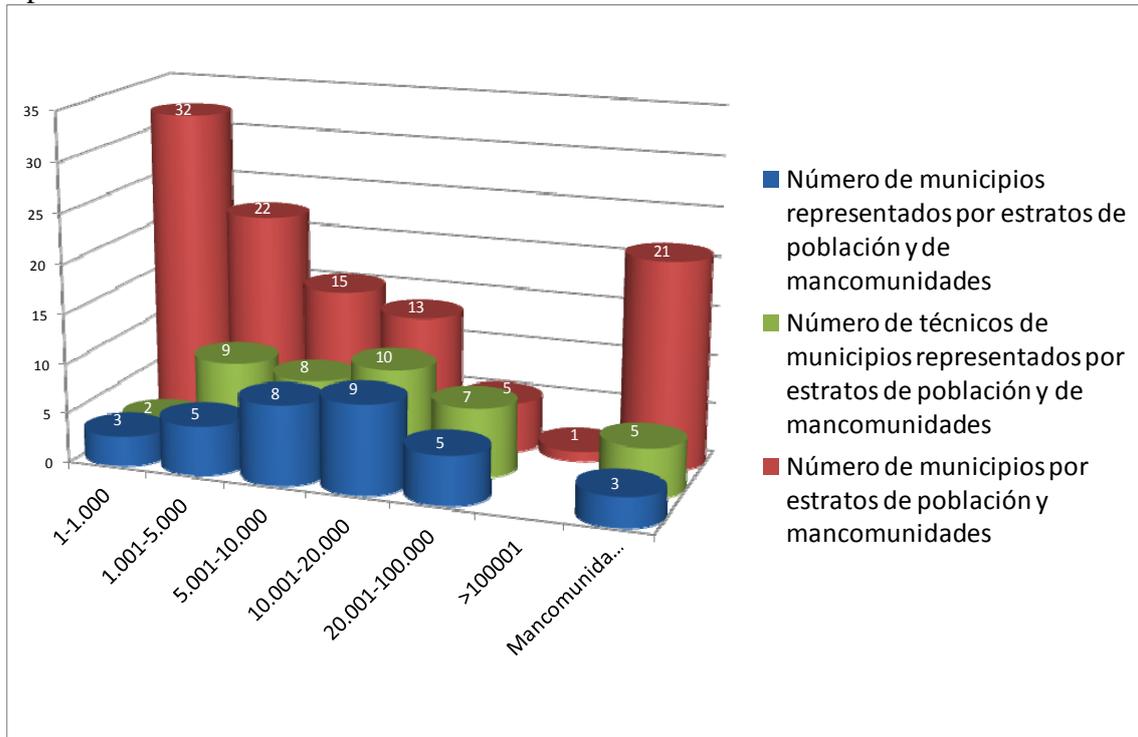
Ilustración 70: Número de municipios por estratos de población y mancomunidades y número de representados



Fuente: Elaboración propia

Además de las 33 entidades locales representadas se contó con la percepción de otros 8 técnicos de estas entidades ya representadas y que se sitúan básicamente en los estratos de 1.001-5.000 y 20.001-100.000, sumando de este modo los 41 cuestionarios respondidos.

Ilustración 71: Número de municipios por estratos de población y mancomunidades, número de técnicos de la muestra y número de entidades locales representadas.



Fuente: Elaboración propia

12.4 Resultados de la investigación

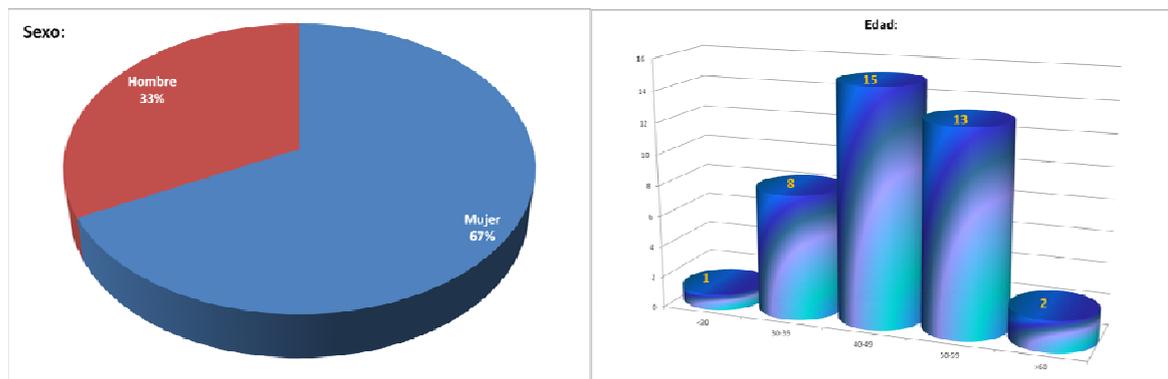
La obtención de la información sigue el diseño del proceso elaborado en el cuestionario, así, se diferencian tres apartados. El primero de ellos recoge aquellos aspectos más característicos del perfil de la muestra, siendo esta información fundamental para poder diferenciar las percepciones del sistema de información propuesto. El segundo apartado versa sobre aspectos relacionados con el sistema propuesto: la comprensión de la metodología, la posibilidad del desarrollo del cálculo de los costes de los servicios públicos, la aplicabilidad de la metodología en las

distintas entidades locales y la calidad de los informes obtenidos. El tercer apartado, recoge los aspectos relacionados con la utilidad del módulo de Gestión de costes en SAREKO y la proyección del sistema propuesto y actuaciones a llevar a cabo en un muy próximo futuro.

12.4.1 Perfil de la muestra

En este primer apartado, se quiere conocer el perfil de las personas que componen la muestra encuestada. En lo que a la perspectiva de género se refiere, de las 40 respuestas obtenidas, 27 son mujeres, un 67,5% frente al 32,5%. En lo que a la edad se refiere, los porcentajes obtenidos en cada una de las franjas de décadas de edad, 3%, 21%, 38%, 33% y 5%, muestran que el 71% de los encuestados tiene una edad comprendida entre 40 y 60 años. Por último, en relación a la experiencia en el cargo actual, señalar que de las 30 respuestas se obtiene una media de 16,07 años.

Ilustración 72: Género y edad de la muestra



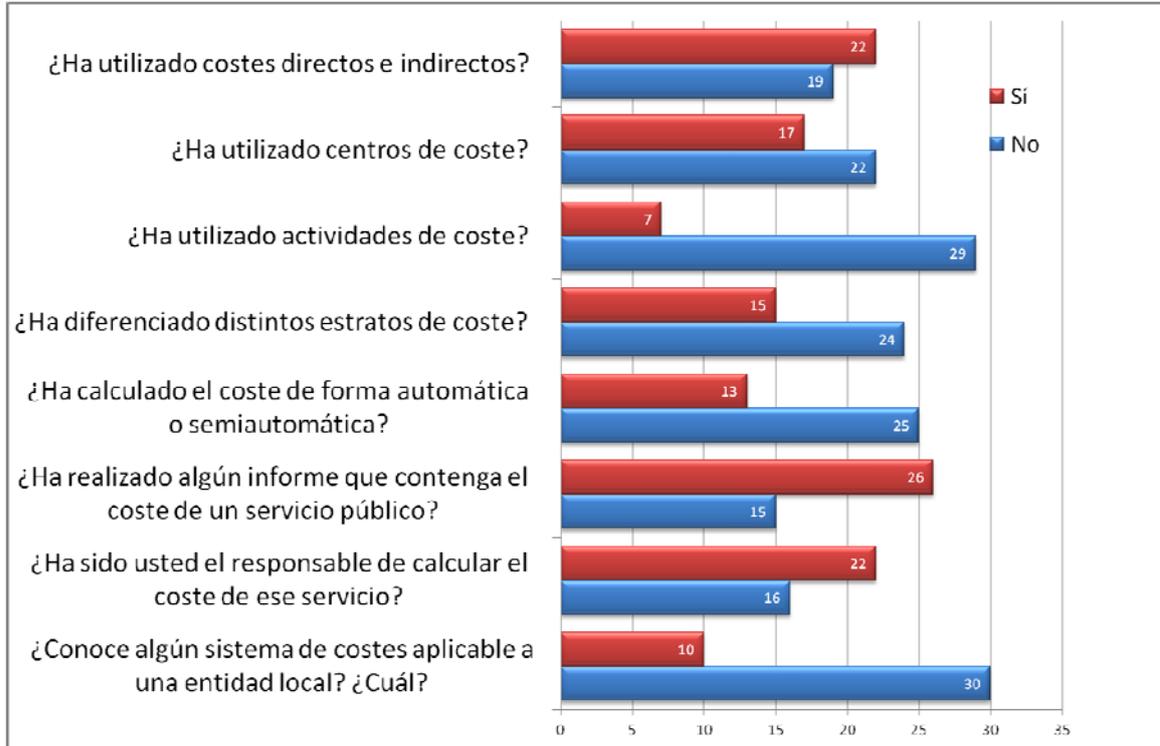
Fuente: Elaboración propia

En relación a los sistemas de costes en general, los encuestados presentan un perfil en el que se muestra que la mayoría ha realizado informes que contengan los costes de los servicios públicos (26), siendo ellos mismos los responsables del cálculo de los costes (22) y habiendo utilizado costes directos e indirectos (22). En lo que se refiere al uso de la metodología, presentan unos niveles menores en la utilización de centros (17) y actividades de coste (7), automatizaciones en el proceso de cálculo (13) y sistemas de costes aplicables en las entidades locales (10).

Teniendo en cuenta únicamente los 22 responsables de calcular el coste del servicio, de éstos 17 han utilizado costes directos e indirectos, 13 han utilizado centros

de coste, 5 han utilizado actividades de coste, 14 han diferenciado distintos estratos de coste y la media de años en el cargo sube a 19,14 años.

Ilustración 73: Perfil en relación a los sistemas de costes de los encuestados



Fuente: Elaboración propia

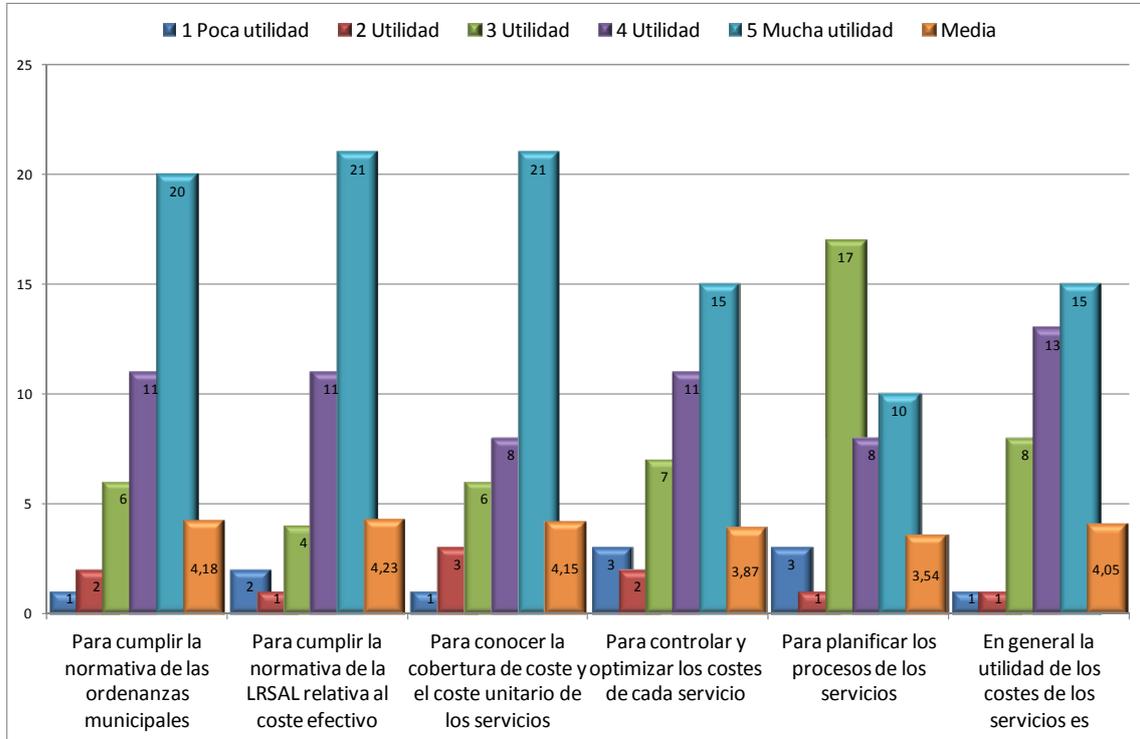
En lo que a sistemas de costes aplicables se han citado: Udalkost, Wincostos, Excel, un sistema informático elaborado por la consultora Zubizarreta, además de la Orden ministerial y el Decreto Foral de Bizkaia.

Para terminar con el perfil de la muestra, a continuación se recoge la información rescatada de los cuestionarios con respecto a la utilidad que los técnicos de los ayuntamientos y mancomunidades conceden al cálculo del coste del servicio de ámbito municipal. La orientación normativa se posiciona de una manera muy clara con respecto a la orientación a la gestión.

En las cuestiones relacionadas con el cumplimiento de la normativa bien sea de las ordenanzas o bien de la LRSAL, las medias obtenidas son respectivamente de 4,18 y 4,23 en una escala de uno a cinco. La cuestión relativa al conocimiento de la cobertura de coste y el coste unitario hace de punto de inflexión y se mantiene con una media de 4,15 pero cuando se proponen las cuestiones más relacionadas con la gestión como es el control y optimización del coste y la planificación de los procesos las

medias bajan a 3,87 y 3,54 respectivamente. La utilidad de los costes de los servicios desde un punto de vista general obtiene una nada desdeñable puntuación media de 4,05.

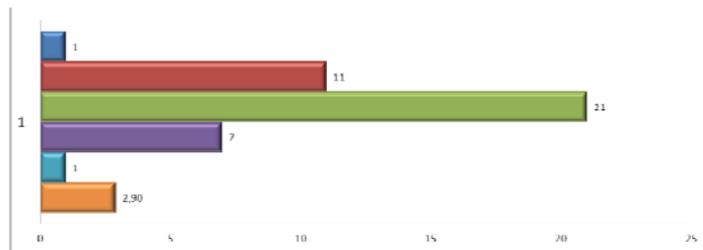
Ilustración 74: Perfil sobre la utilidad del cálculo del coste del servicio



Fuente: Elaboración propia

Por último, en referencia al conocimiento de los sistemas de costes, los técnicos se autoevalúan con una media de 2,90 puntos en una escala de uno a cinco puntos.

Ilustración 75: Autoevaluación del conocimiento sobre los sistemas de costes



12.4.2 Características del sistema de costes de los servicios públicos

El segundo apartado del cuestionario pretende recoger aspectos relacionados con el sistema propuesto, es de señalar que el sistema propuesto se ha implantado en cinco ayuntamientos y una mancomunidad y ha sido mostrado, explicado y analizado en el curso pero todavía no ha sido utilizado por los encuestados. De ahí, que algunas de las cuestiones relativas a la aplicación sean más genéricas. Ello no es óbice para que

puedan recoger percepciones sobre: la comprensión de la metodología por parte de distintos grupos de interés, la posibilidad de desarrollar el cálculo de los costes de los servicios públicos dentro del sistema propuesto, la aplicabilidad de la metodología en las distintas entidades locales y la calidad de los informes propuestos.

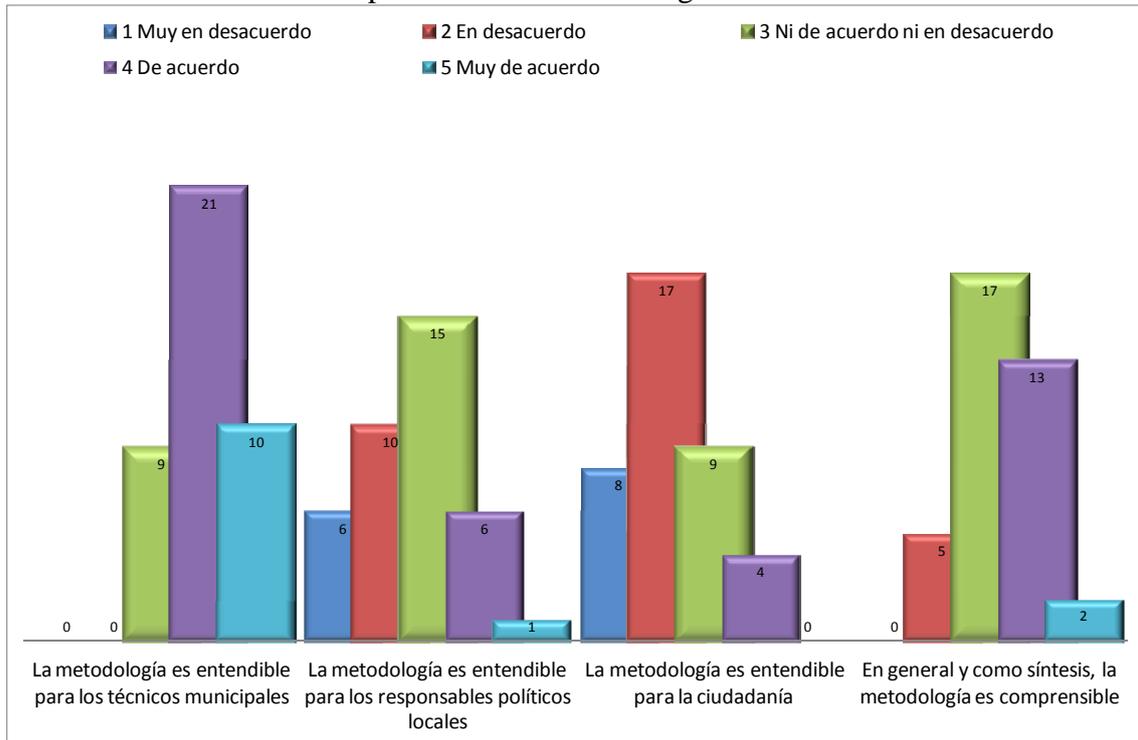
12.4.2.1 Comprensión de la metodología.

Conocedores de la dificultad de este aspecto en las entidades locales, básicamente por falta de una cultura de gestión de los servicios y frecuentemente por la disparidad de la contabilidad presupuestaria de gastos con respecto de los costes imputables a los servicios, se ha pretendido simplificar la metodología y hacer hincapié en los tres elementos de coste más importantes como son el coste de personal, el coste corriente y las amortizaciones del inventario y sus distintos criterios de reparto para asignar estos elementos de coste a los servicios públicos finalistas.

A la vista de los resultados obtenidos, parece que la percepción de la comprensión de la metodología, es entendible para los técnicos de las entidades locales la mitad de los encuestados están de acuerdo y una cuarta parte muy de acuerdo con esta afirmación sin que nadie se muestre en desacuerdo en la escala de Likert de cinco puntos. En general y como síntesis, se recoge una leve tendencia de que la metodología es comprensible, pero al parecer es una cuestión que no puede ser propagada a la ciudadanía en la que más de la mitad está en desacuerdo con esta afirmación. La percepción de la comprensión con respecto a los políticos locales responsables de la toma de las decisiones, aunque es mejor que la de la ciudadanía, tampoco goza del acuerdo mayoritario de los encuestados donde el desacuerdo de 10 respuestas y muy desacuerdo de 6 duplican el acuerdo de 6 y muy de acuerdo de una respuesta sobre la escala de Likert de cinco puntos.

Esta última percepción debiera ser especialmente considerada al tratarse de un colectivo estrechamente vinculado con el colectivo técnico encuestado y por la repercusión que pudiera tener en la toma de decisiones y en la gestión de los servicios públicos municipales.

Ilustración 76: Comprensión de la metodología



Fuente: Elaboración propia

12.4.2.2 Desarrollo del sistema

Con el objetivo de presentar una metodología fácilmente entendible y fácilmente aplicable, de forma completamente automática, el sistema se ha simplificado y se han ocultado algunas de las funciones recogidas en la teoría, algunas de ellas contempladas en el módulo de Gestión de costes de SAREKO y otras en fase de espera, habida cuenta de su importancia relativa serán o no implantados en el Gestor de costes en función de las demandas de los usuarios del módulo.

Aún así, se muestra la posibilidad y la forma de desarrollar de manera semiautomática y manual el coste del servicio público obtenido de forma automática para aquellos que, por las razones que sean, consideren oportuno desarrollar y modificar las imputaciones, los devengos, las claves de reparto de los costes generales de los servicios y de la entidad, las coberturas de costes y los costes unitarios.

Uno de los apartados más conflictivos sigue siendo la cuota de amortización del inmovilizado. Tal y como se viene señalando, en la metodología propuesta se ha optado por colocar una cuota de amortización transitoria que se debe cambiar. El importe colocado recoge datos históricos reales del Capítulo VI y realiza una función

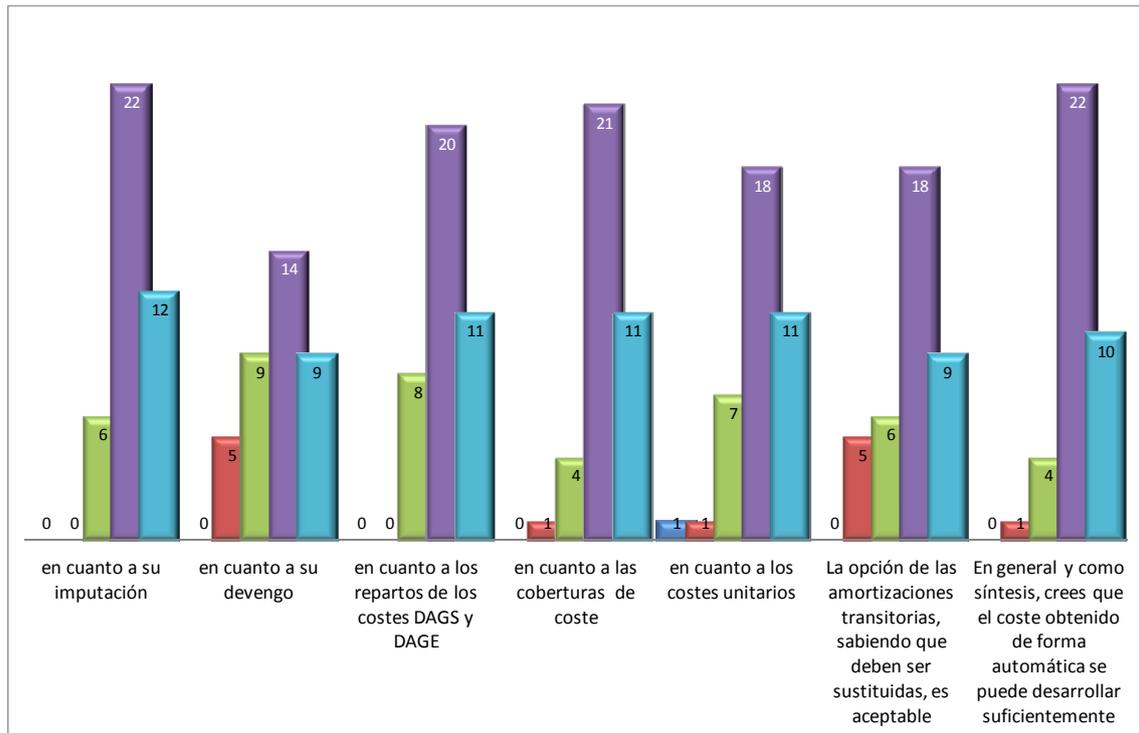
matemática sencilla e igual para todos los datos, una media de diez años.

La experiencia con los colaboradores ha sido positiva. Al presentar los costes de los servicios de su municipio sin amortizaciones, todos se apresuraban a indicar lo difícil, subjetivo, complejo y controvertido que resultada la obtención de este dato, pero al mostrar los mismos costes con unas amortizaciones transitorias que en todos los casos son significativamente superiores a las inversiones de los últimos años, se ponían manos a la obra para sustituir dichas cuotas de amortización y, al menos, cuadrar los importes con el importe registrado en la contabilidad pública. El objetivo es sencillo, se pretende dar la importancia que tiene a las cuotas de amortización y fomentar el inventario municipal actualizado y mecanizado.

Los resultados obtenidos muestran una percepción positiva con respecto al desarrollo del coste obtenido de forma automática en todos los aspectos planteados, siendo la peor percepción para el desarrollo, el devengo del coste del servicio público. Al respecto, es de señalar que la fuente de este desacuerdo está focalizada básicamente en los costes de personal y la solución viene dada por desarrollar la aplicación de gestor de nominas Meta4 ya implantado en la mayoría de las entidades locales de Gipuzkoa y que cuenta con un sinfín de opciones de imputación y por supuesto de devengos. El gestor de costes de SAREKO está habilitado para poder hacerse con esta información de manera semiautomática.

La siguiente cuestión menos considerada, aunque la mayoría esté de acuerdo y muy de acuerdo, es la opción de las amortizaciones transitorias. Conscientes de la problemática de los inventarios municipales actualizados y mecanizados, de ahí el detalle de la cuestión planteada, es un tema a tener muy en cuenta en las actuaciones que se pretendan llevar a cabo en adelante. Se trata de una problemática generalizada en los municipios de menor población, como una nebulosa que se encuentra cómodamente alojada.

Ilustración 77: Crees que el coste obtenido de forma automática se puede desarrollar suficientemente...



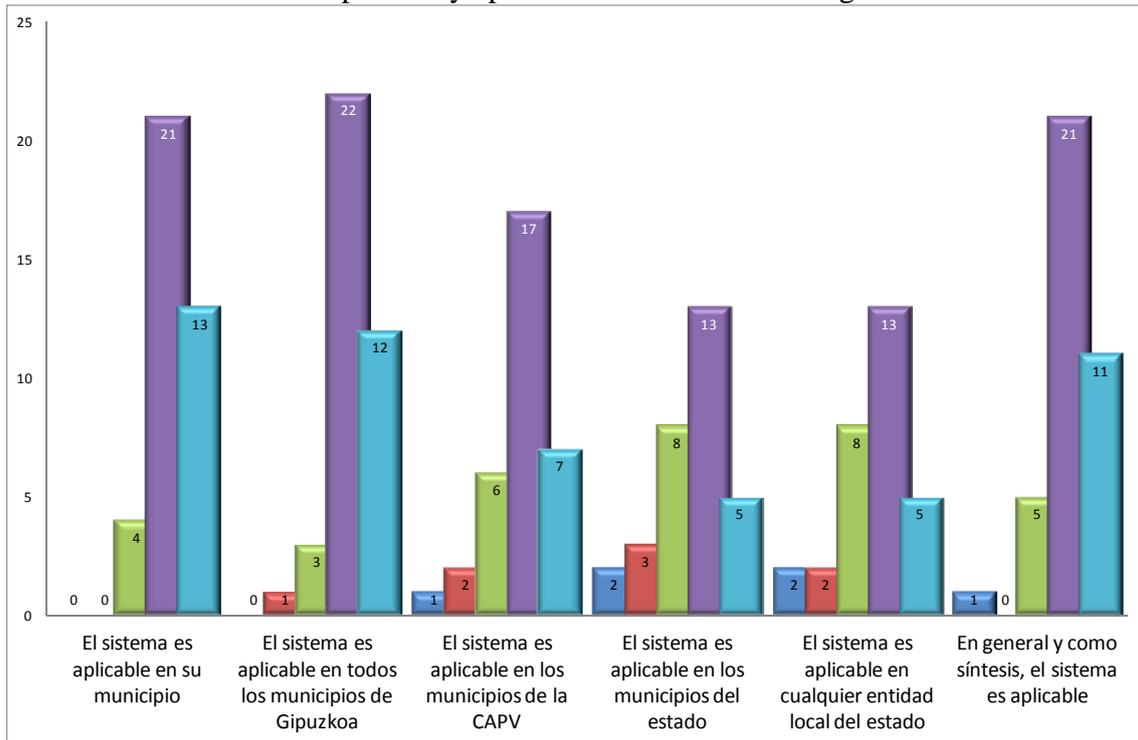
Fuente: Elaboración propia

12.4.2.3 Aplicabilidad

La siguiente característica que se ha querido medir en este cuestionario ha sido la aplicabilidad del sistema, siendo junto con la sencillez de la metodología posteriormente desarrollable, una de las características más tenidas en cuenta a la hora de realizar la propuesta.

Los resultados obtenidos no han podido ser más satisfactorios habida cuenta de que una característica propia del diseño de esta metodología está directamente relacionada con su implantación en el sistema informático SAREKO utilizado por todos los ayuntamientos, salvo excepciones, y otras entidades locales de Gipuzkoa, lo cual limita su expansión como sistema en general aunque no su metodología.

Ilustración 78: Expansión y aplicabilidad de la metodología del sistema



Fuente: Elaboración propia

12.4.2.4 La calidad del sistema de costes

Vistos los favorables resultados con respecto a la sencillez de entendimiento, las posibilidades de su desarrollo y la aplicabilidad del sistema en las entidades de ámbito municipal de Gipuzkoa, es hora de enfrentarse a la calidad del sistema. Perfectamente podría ser tan sencillo y tan aplicable que no sirviera para nada.

Al objeto de medir la calidad del sistema de costes, se han tenido en cuenta aspectos relacionados con la comparabilidad, el desarrollo dentro del sistema, la periodicidad y el detalle de la composición del coste del servicio.

A la hora de medir la calidad del producto es fundamental tener en cuenta otros parámetros vinculados y asociados a ésta. Así, si la utilidad del sistema está orientada a cumplimiento de la normativa vigente la periodicidad anual será más que suficiente y si no se trabajan los procesos de los servicios el detalle requerido al coste del servicio será menor, al igual que a la hora de realizar las comparaciones en tiempo, en espacio, *ad intra* y *ad extra*.

Los resultados muestran y corroboran la orientación normativa del cálculo de

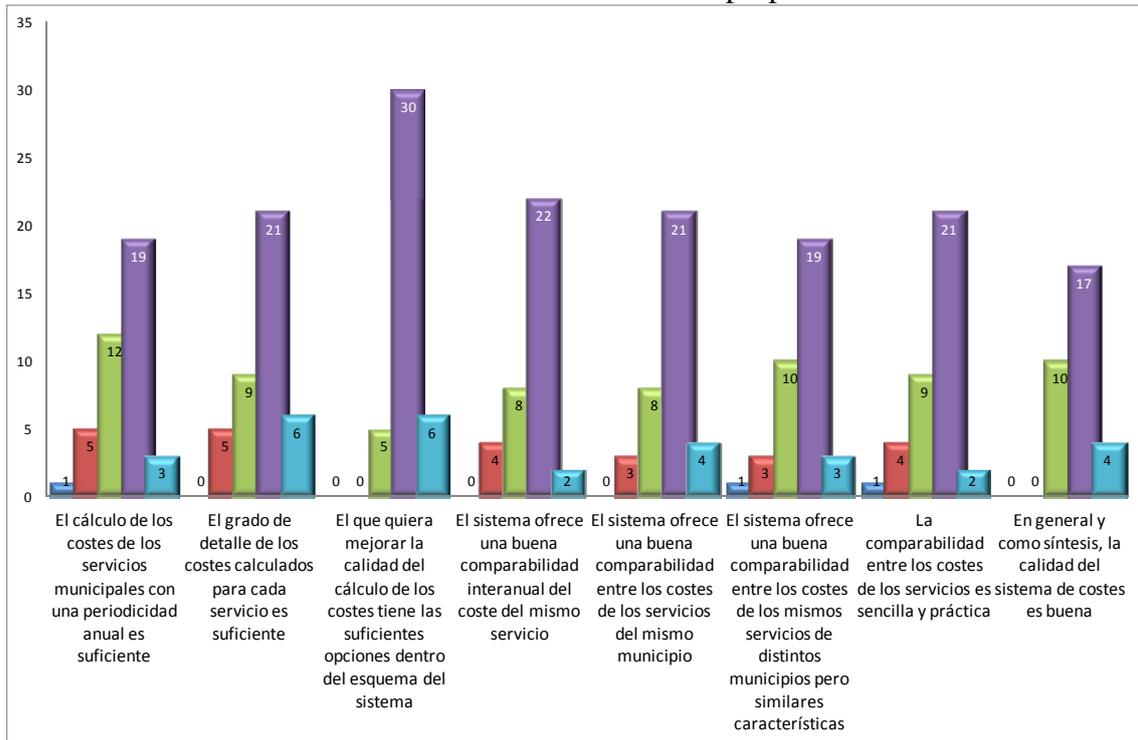
los costes ya que más del 50% está de acuerdo en que la periodicidad anual es suficiente. Esta cuestión relativiza de algún modo el desacuerdo mostrado, por cinco de las 37 respuestas, en lo respecta a la posibilidad del desarrollo del devengo en el sistema o, quizá, más bien refuerza la propuesta metodológica puesto que significa que la mayoría encuestada no considera necesario que el sistema de costes sea una herramienta de gestión operativa de periodos temporales inferiores al año.

En lo que al grado de detalle se refiere, el resultado está en consonancia con el resultado de la comparabilidad de los costes de los servicios donde más del 50% de los encuestados está de acuerdo en que ofrece una buena comparabilidad, sencilla y practica.

Uno de los resultados más favorables y satisfactorios de todo el cuestionario ha sido el de la respuesta habida con la posibilidad del que quiera mejorar la calidad del cálculo de los costes tiene las suficientes opciones dentro del esquema del sistema. Esta cuestión, recoge fielmente la filosofía con la que se ha desarrollado esta metodología sencilla de entender y aplicar y abierta a la vez que útil para aquel que quiera desarrollar el cálculo de cada uno de los servicios.

Subrayar que en general y como síntesis todos están de acuerdo y muy de acuerdo en que la calidad del sistema de costes es buena, aunque cabe señalar que comienzan a reducirse el número de respuestas obtenidas.

Ilustración 79: La calidad del sistema de costes propuesto



Fuente: Elaboración propia

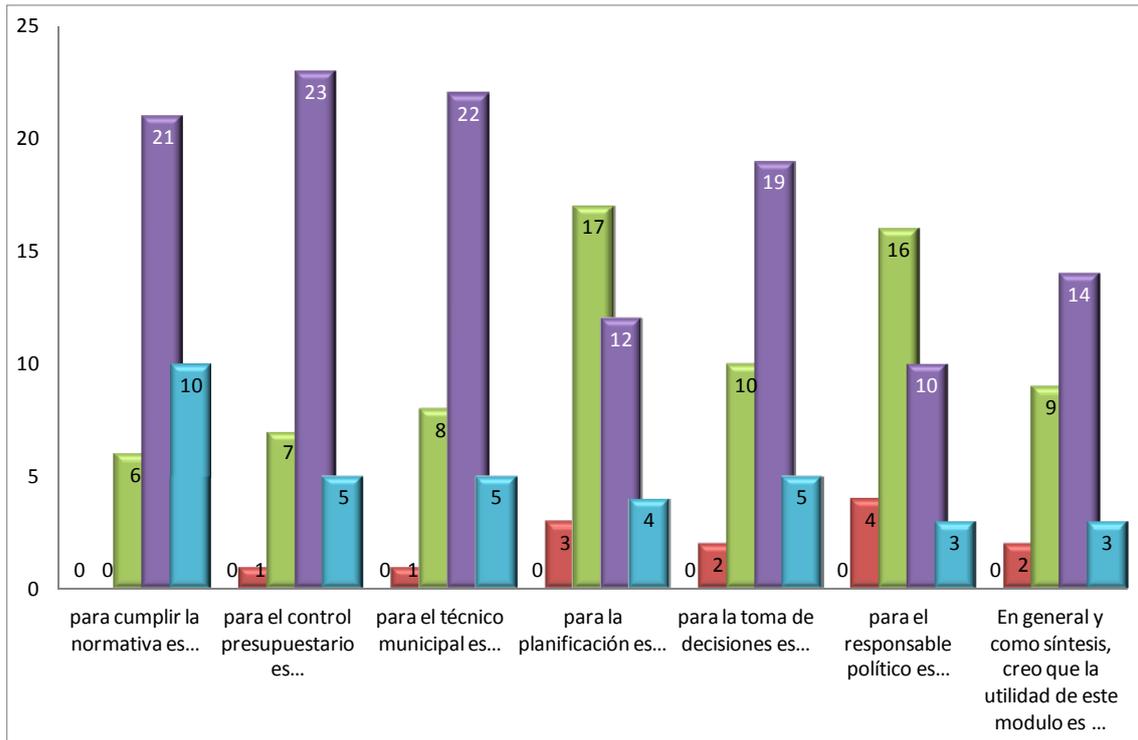
12.4.3 Utilidad y proyección futura del sistema de costes

El tercer apartado del cuestionario pretende recoger la utilidad del módulo de Gestión de costes en SAREKO directamente relacionado con la cuestión analizada en el perfil del encuestado, así como las actuaciones que creen que sería mejor llevar a cabo en un futuro próximo y la percepción sobre el futuro que se le augura al sistema de costes, es decir, la proyección del sistema de costes propuesto.

12.4.3.1 Utilidad del módulo de Gestión de costes de SAREKO

En consonancia con las cuestiones planteadas en el perfil del encuestado sobre la percepción de la utilidad del cálculo del coste del servicio, se corrobora su utilidad para cumplir la normativa, estando de acuerdo (21) y muy de acuerdo (10) el 84% de las respuestas, le siguen el control presupuestario y el uso que de él hagan los técnicos municipales. Las percepciones de la utilidad para la planificación baja y aunque la mayoría recoge que es útil para la toma de decisiones, no lo consideran útil para el responsable político.

Ilustración 80: La utilidad del módulo de Gestión de costes de SAREKO...



Fuente: Elaboración propia

12.4.3.2 Proyección y actuaciones futuras

Suele ser más frecuente de lo que a simple vista puede parecer, realizar propuestas técnicas de implantación e incluso realizar una implantación práctica de la propuesta para poder de esta manera demostrar que es una propuesta de aplicación práctica y que se quede sin ningún uso en corto periodo de tiempo. Pasó, ha pasado y pasará tanto en nuestro área de conocimiento como en otras áreas, sin ir más lejos podríamos poner un sinfín de ejemplos de sistemas de costes o de gestión de inventarios.

En el planteamiento de esta metodología desde un inicio se contemplaba la continuidad del sistema para lo cual resulta imprescindible la mecanización y la integración del sistema de costes en el sistema de información económico financiero, como así ha sido. Estos factores son claves para que el sistema tenga continuidad en el tiempo y no quede como un proyecto interesante pero no utilizable, pero al mismo tiempo, se conoce que estos factores no son suficientes y que hay que acompañar la implantación hasta que se asiente de una manera satisfactoria. Como el objetivo ha sido entrar para quedarse y establecer un proceso de mejora continua, en esta fase inicial y

con los recursos limitados se deben medir concienzudamente las acciones a llevar a cabo.

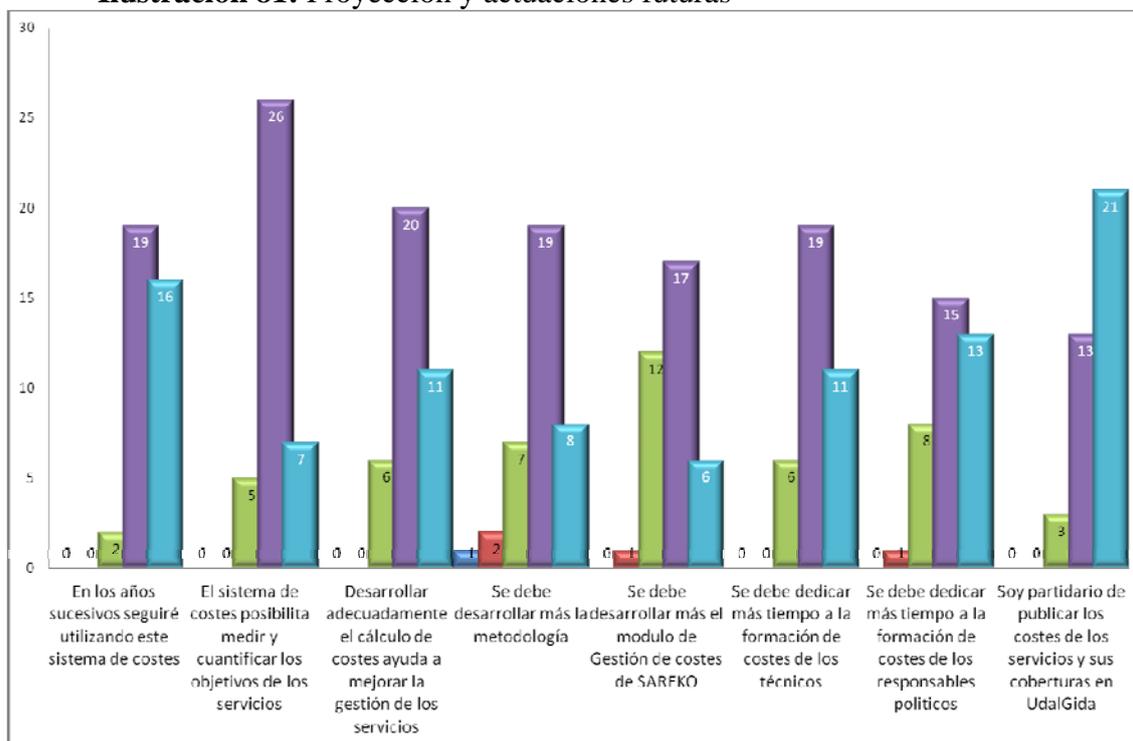
La información obtenida refleja un ánimo muy positivo sobre la utilización futura del sistema. Asimismo, más del 80% de las respuestas obtenidas están de acuerdo con que el sistema posibilita medir los objetivos y ayuda a mejorar la gestión de los servicios. Con estos resultados y el sistema de costes activado, se puede afirmar que se cuenta con los ingredientes necesarios para llevar a cabo una exitosa primera implantación de los sistemas de costes en todos los municipios de Gipuzkoa.

De cara a las actuaciones futuras, según la valoración de los encuestados, se incide más en que se debe dedicar más tiempo a la formación tanto de los técnicos como de los responsables políticos, con 13 respuestas de muy de acuerdo con respecto a la formación de los responsables políticos. En una segunda posición se sitúa el desarrollo de la metodología y parece que el módulo de Gestión de costes en SAREKO es el que menos atención requiere.

Para terminar y teniendo en cuenta la controversia surgida con la aplicación de la LRSAL y la consecuente publicación del coste efectivo, se procede a consultar sobre si los encuestados están de acuerdo con publicar los costes y las coberturas de los servicios en UdalGida, pagina Web gestionada por la DFG, y la respuesta es contundentemente afirmativa.

En este sentido y una vez obtenidas las categóricas respuestas, cabe señalar la arraigada cultura de transparencia de las entidades locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa que metódicamente y de modo informático hacen públicas y dejan en abierto sus cuentas económico financieras.

Ilustración 81: Proyección y actuaciones futuras



Fuente: Elaboración propia

12.4.4 Resultados iniciales de la implantación escalonada

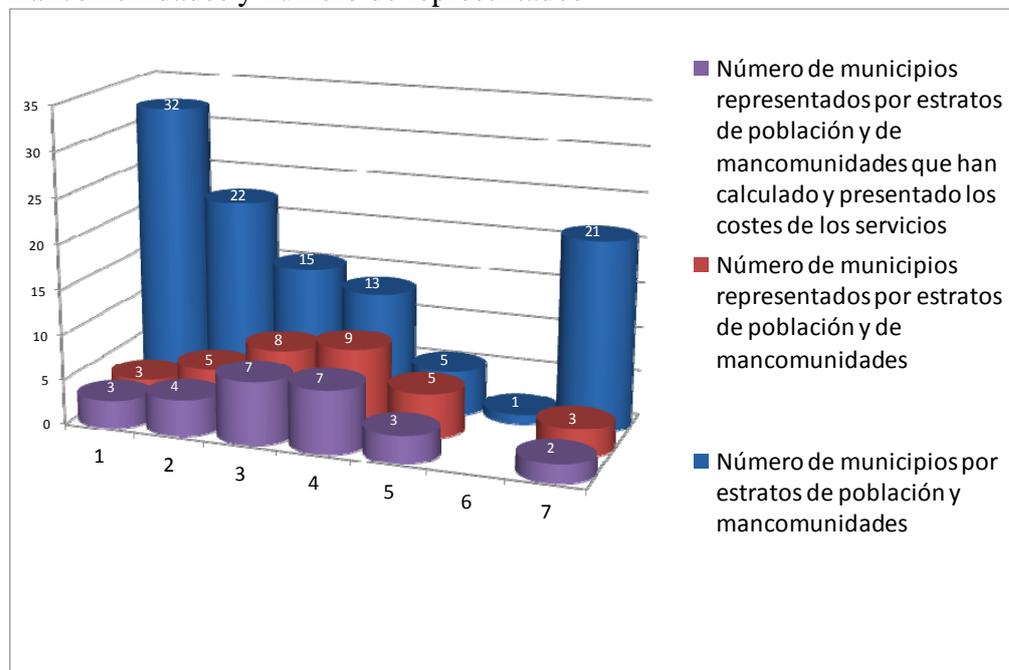
Para la evaluación del aprovechamiento del curso realizado, a cada una de las entidades locales participantes se le activó el módulo de costes en SAREKO con base en los datos de los presupuestos aprobados del 2015, hay que tener en cuenta que el año 2015 es el primer año en el que se está utilizando la clasificación por programas. Así, en el periodo de dos semanas debían calcular, revisar y enviar a la Diputación Foral de Gipuzkoa los informes de los costes y de las coberturas de los servicios que presta su municipio.

Cumpliendo de esta manera un doble objetivo, por una parte, mantener el primer contacto con el sistema de costes, probar el módulo y obtener los informes y, por otro lado, ajustar mejor con vistas al siguiente ejercicio, la clasificación por programas de gasto y la codificación y definiciones de los servicios públicos prestados por su entidad.

El resultado ha sido que 26 de las 33 entidades representadas, es decir el 79% de los ayuntamientos y mancomunidades representadas en el curso, en un plazo de dos

semanas han calculado y enviado los costes de todos los servicios públicos prestados por ellas a la DFG.

Ilustración 82: Número de municipios por estratos de población y mancomunidades y número de representados



Fuente: Elaboración propia

Síntesis

Finalizada la labor del diseño metodológico y la construcción del módulo en base a esta metodología y después de haber implantado de modo satisfactorio el sistema en cinco ayuntamientos y en una -mancomunidad, se ha procedido a contrastar la propuesta metodológica con aquellas personas para las que se ha diseñado el sistema de costes, los usuarios del módulo de Gestión de costes en SAREKO que serán los interventores, los secretario-interventores y otros técnicos vinculados con las tareas del interventor y determinar el grado de atracción y aceptación que pueda llegar a tener ya que esto condicionará su uso.

Se opta por impartir un curso sobre el sistema de costes propuesto destinado a los secretario-interventores e interventores, donde se les mostrara la metodología, el módulo de Gestión de costes y cada uno de los apartados y los resultados de la implantación de los 5 ayuntamientos y la mancomunidad, posteriormente, serían estos

asistentes los que cumplimentarán los cuestionarios obteniendo un alto porcentaje de las encuestas y una gran calidad, debido a que todos ellos conocen las características del sistema.

La convocatoria fue un éxito y la muestra se cifra en 41 cuestionarios cumplimentados íntegramente por técnicos de entidades locales y se obtiene la muestra de 30 ayuntamientos de los 88 existentes, lo que supone un 34% de los ayuntamientos, y 3 mancomunidades de los 21 existentes, un 14,3%.

En lo que al perfil se refiere, únicamente el 54% de los encuestados ha sido responsable de calcular el coste de los servicios (22) y aunque el 77% (17) de estos secretario-interventores e interventores responsables de calcular los costes de los servicios haya utilizado costes directos e indirectos, este porcentaje va bajando según se cita la utilización de los estratos de costes 64% (14), los centros de costes 59% (13) y las actividades de costes 23% (5). El 50% (11) ha calculado el coste de forma automática o semiautomática lo que significa que han utilizado alguna metodología, posteriormente 8 han respondido que conocen sistemas de costes aplicables a las entidades locales por lo que se podría deducir que algunos utilizan sistemas propios de cálculo. Por supuesto, si se considera toda la muestra estos porcentajes bajan considerablemente.

En lo que a la utilidad del cálculo del coste del servicio, la orientación normativa se posiciona de una manera muy clara con respecto a la orientación a la gestión, esta última, aunque en un segundo plano, no queda mal parada.

En lo que al sistema de costes propuesto se refiere, la percepción sobre las características de comprensión, posibilidades de desarrollo, aplicabilidad y calidad con respecto al esfuerzo son más que satisfactorios. De ellos cabe destacar las muy favorables respuestas obtenidas en las afirmaciones de que: la metodología es entendible para los técnicos municipales; el coste obtenido de forma automática se puede desarrollar suficientemente; el sistema es aplicable en todos los municipios de Gipuzkoa y; el que quiera mejorar la calidad del cálculo de los costes tiene las suficientes opciones dentro del esquema del sistema.

Por último, en lo que a la utilidad y proyección se refiere, destacar las muy favorables respuestas obtenidas sobre la utilidad del módulo: para cumplir la normativa

y para el control presupuestario. Señalar que, aunque el futuro aún siendo cercano es siempre incierto e impredecible, las muy favorables respuestas obtenidas a la afirmación de que en los años sucesivos seguiré utilizando este sistema de costes, augura una muy buena proyección al sistema de costes propuesto.

CONCLUSIONES DE LA TESIS DOCTORAL

- 1. Los Estados miembros de la UE dispondrán paulatinamente de menos recursos para el desarrollo de su función pública con objeto de hacer frente a las necesidades de cohesión social y territorial de una ciudadanía cada vez más vulnerable.*

El Pacto de Estabilidad y Crecimiento y su desarrollo imponen unas limitaciones infranqueables a los Estados miembros de la UE y, por consiguiente, sus gobiernos han visto limitadas las posibilidades de utilizar los instrumentos clásicos de implementación de políticas propias. Así, con la moneda única desaparece la política monetaria como mecanismo estatal. Por su parte, la Regla Fiscal Europea obliga a las políticas fiscales de los Estados miembros a restringir el déficit público reiterado y, con el objetivo de atraer a los capitales privados, se está aplicando en la mayoría de los Estados miembros una política de reducción de impuestos. Y, por último, la administración pública, debido a los continuos procesos de privatización y liberalización de servicios, ha limitado su propia capacidad económica de intervención de un modo activo y directo en el mercado.

De todo ello, podemos concluir que los Estados integrantes de la Unión Europea dispondrá paulatinamente de menos recursos para el desarrollo de su función pública con objeto de hacer frente a las necesidades de cohesión social y territorial de una ciudadanía cada vez más vulnerable y necesitada de políticas públicas que superen la brecha entre los sectores poblacionales más desfavorecidos y aquellos otros a los que la crisis económica no ha afectado con tanta virulencia.

En este escenario, y dentro del margen de actuación permitido por la Unión Europea, el Estado español optó por hacer frente a la situación de crisis económica con la adopción de una batería de medidas restrictivas orientadas hacia políticas de austeridad que, precisamente, han supuesto una intensificación de la diferencia ya existente entre distintos sectores poblacionales, en lugar de convertirse en herramientas para la superación del mismo.

En este sentido, las medidas relacionadas con la LRSAL afectan directamente a las entidades locales en general, y a aquellas más desfavorecidas, las de estratos de población inferiores y densidades de población menores como las áreas rurales, en particular. En concreto, el hecho de que los municipios de menor población reciban menor financiación coloca en tela de juicio la rentabilidad social a la que los servicios de interés general se deben atener.

De hecho, los servicios de interés general están directamente relacionados con la cohesión social y territorial, con los entornos más desfavorecidos y con la dispersión territorial. De ello puede derivarse que la ineficiencia atribuida a los municipios de población más baja obedece, en mayor medida, a la dispersión territorial de la población que a otras cuestiones de gestión de los servicios. En otras palabras, la centralización de competencias y la privatización de los servicios no es garantía de una mayor eficiencia, e incluso puede generar un efecto inverso al contribuir al incremento de la desertización de las zonas menos pobladas.

2. Las entidades locales deben reforzar los aspectos relacionados con la gestión de los servicios públicos locales para ser eficaces y eficientes.

Las críticas al modelo de gestión pública erosionan constantemente la cada vez más frágil defensa de la gestión de los servicios públicos llevada a cabo por la administración pública, en general, y las entidades locales, en particular. Así lo evidencian tanto las políticas de centralización de las competencias como las políticas de privatización de los servicios públicos que han sido una constante en todos los Estados miembros de la Unión Europea. Se puede concluir, por tanto, que las entidades locales deben reforzar los aspectos relacionados con la gestión de los servicios públicos locales para ser eficaces y eficientes.

Las estrategias que permitan salvar este escollo deben adoptarse una vez analizada cada situación. En este sentido, el estudio realizado nos permite afirmar que los municipios de baja población tienden a presentar problemas de financiación y de infraestructura para prestar algunos servicios que son de su competencia. La solución que, con carácter general, mejor responde a esta situación es la de habilitar entidades locales supramunicipales creadas a partir de la agrupación de municipios y la cesión

parcial o completa de algún servicio.

La situación inversa también se produce. Así, los municipios de alta población, tienden a presentar los problemas derivados de las grandes dimensiones, como son los relacionados con la participación y la cohesión ciudadanas. En este caso, estos problemas se intentan sufragar por medio de entidades inframunicipales, a partir de la segregación de municipios, aunque están cada vez más limitados, organismos autónomos, entidades públicas dependientes y sociedades participadas.

En el caso concreto del Estado español se ha tenido que atender al primer escenario. Así, en la etapa de la transición del Estado español se diseñó una política para el sector público, basada en una descentralización y desconcentración estructurada, y recogida en la Constitución. Pero el avance posterior de esta política es más cuestionable; la gestión pública, salvo aisladas acciones, siguió justificando formalmente en qué utilizaba sus recursos sin tener en cuenta para qué los utilizaba, manteniendo una cultura burocrática en la gestión.

3. La armonización y normalización de los sistemas de información sigue siendo un objetivo en la UE. Aún así, los sistemas de información de las entidades locales de cada Estado miembro procuran satisfacer sus diferentes necesidades de información, siendo más o menos válidas en función de la finalidad y utilidad de la información obtenida.

La conveniencia de que las administraciones públicas dispongan de sistemas de información que les permitan afrontar los procesos de decisión de un modo más eficiente ha sido un tema sobre el que se ha debatido tanto en el ámbito académico como en el institucional. En esta línea, la IFAC, en 1997, emite las primeras NICSP en sintonía con las NIC/NIIF, pero la naturaleza de las entidades públicas, con apariencia de no tener la necesidad ni de coordinarse con otros entes ni de atraer capitales, la mantiene al margen. Pero, tras el proceso de consulta de 2012 sobre la aplicabilidad de las NICSP en los Estados miembros, la UE realiza un viraje interpretativo y propone la elaboración de las NECSP (*EPSAS*), con referencia en las NICSP (*IPSASs*) aunque adaptadas a las necesidades específicas de los Estados miembros de la UE. Ello nos permite concluir que la convergencia (armonización y normalización) de los sistemas

de información sigue siendo un objetivo en la UE, aún así, los distintos sistemas de información establecidos en los Estados miembros procuran satisfacer las diferentes necesidades de información, siendo más o menos válidas en función de la finalidad y utilidad de la información obtenida.

No cabe duda de que en esta materia el sector privado ha ido muy por delante del sector público. Y es que la globalización de la actividad de las empresas junto con las necesidades de financiación de éstas ha favorecido notablemente esta convergencia. Mientras tanto, las administraciones centrales de los Estados miembros de la UE se han limitado a utilizar las Macrocontabilidades (Contabilidades Nacionales adaptadas al SEC-2010) que les permitían la comparación homogénea entre ellas y el control del déficit público y de la deuda pública. Por su parte, las Microcontabilidades, influidas por la demanda de información para la gestión de la NGP, iniciaron la revisión de sus sistemas de información a mediados de los años ochenta en línea con la NGP pero ajustándose a las características, necesidades y organización territorial del sector público propio de cada Estado miembro ocasionando un considerable incremento de la diversidad de las prácticas contables.

En el caso concreto del Estado español ya han sido realizadas las adaptaciones normativas necesarias alineadas con las normas internacionales, tanto las del sector privado, que tiene un carácter más obligatorio, como las del sector público, realizadas de forma voluntaria y que, ante un nuevo proceso de reforma como la EPSAS, no requeriría cambios significativos. Ahora bien, el margen de mejora en el caso español es algo evidente. Y es que España se encuentra, junto con Irlanda, Chipre, Portugal y Grecia, en el grupo que cuenta con la peor nota en lo que se refiere a la convergencia entre sus sistemas contables públicos.

4. Los sistemas de costes deben buscar un equilibrio entre los requisitos de la información con el objetivo de optimizar su utilidad y conseguir su implantación y aplicación práctica generalizada.

Desde la aparición de la NGP hasta la actualidad, la armonización y aplicación de los sistemas de costes se ha desarrollado de modo intermitente, con significativos problemas en su implantación y aplicación práctica. Las distintas iniciativas resaltan las

bondades metodológicas, flexibilidad, adaptabilidad y personalización del modelo dualista radical basado en centros y actividades, mostrados en los Principios Generales sobre Contabilidad analítica de las administraciones públicas, en la Resolución de 28 de julio de 2011 y en el MAPISCAL. No obstante, no es el único método, ni está especialmente orientado a las entidades locales de menor tamaño de población donde las estructuras son más reducidas y, en general, los sistemas de costes cuentan con una presencia baja. Así pues, ello nos lleva a confirmar la idea de que los modelos existentes no han podido concitar la atención necesaria para poder establecerse de forma generalizada, ya sea por motivos de economicidad, complejidad o utilidad.

La normativa con respecto a la exigencia del cálculo del coste de los servicios públicos sin distinción de estratos de población es cada vez mayor. En la misma línea de normativizar la exigencia del cálculo del coste de los servicios públicos se debe traer a colación la Orden HAP/2075/2014, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo. Esta norma nace con el objetivo de establecer unos criterios de cálculo mínimos, con un nivel de detalle relativamente bajo y una metodología básica. Las propias características de la norma y el conocimiento de modelos de costes, modelos normativos y modelos académicos más y mejor elaborados, junto con la realidad de las cuentas de las entidades locales, nos lleva a considerar que la línea de trabajo trazada tenga como principal objetivo que todas las entidades locales emprendan el camino en el cálculo de los costes de los servicios prestados por ellas.

5. Las entidades de ámbito municipal de Gipuzkoa presentan un escenario favorable para diseñar una propuesta metodológica de sistemas de costes. Estos municipios han optado por fórmulas cooperativas que les permitan compensar las debilidades vinculadas al tamaño de los mismos.

Las entidades locales de menor población se han visto obligadas a aunar fuerzas para intentar paliar las debilidades y amenazas relacionadas con su tamaño, como ha sido el efecto de la crisis. En este sentido, el hecho de tener una mayor dependencia de las transferencias corrientes, cuyos ingresos han descendido por efecto de la crisis, les ha afectado en mayor medida.

Ciertamente, el escenario de la CAPV comprende un 16% de municipios con

población superior a 10.000 habitantes que supone alrededor del 80% de la ciudadanía. El resto de los municipios, el 84%, acoge el 20% de los habitantes: de los 251 municipios, 245 cuentan con menos de 50.000 habitantes. En particular, en el Territorio de Gipuzkoa formado por 88 municipios, 86 no superan los 50.000 habitantes.

Ante esta tesitura, la estrategia del THG ha sido la de buscar fórmulas cooperativas entre sus entidades locales, en el marco de una forma de gobierno fundamentada en los pilares de Transparencia, Participación y Colaboración.

El fruto de esta forma de gobierno cooperativo es que más del 95% de los ayuntamientos y un gran número de las mancomunidades del Territorio utilicen la misma aplicación informática para gestionar todas sus operaciones de naturaleza económica y/o financiera. Se trata del Sistema Integrado de Gestión Económica (SIGE) cuya interfaz se denomina SAREKO y es utilizado tanto para la gestión de la información como para la transmisión y consolidación de dicha información. Así, en relación a la transparencia y rendición de cuentas y a la participación, Gipuzkoa cuenta con la mejor nota de los tres territorios históricos de la CAPV. La implantación de la propuesta metodológica elaborada en esta tesis viene precisamente a intensificar la apuesta realizada por el territorio y los municipios que lo integran.

6. El escaso arraigo de una cultura de costes en Gipuzkoa conlleva la necesidad de fomentar y facilitar de la manera más sencilla y pedagógica posible la inmersión de todas las entidades locales en los sistemas de cálculo de costes.

La demanda del cálculo de los costes de los servicios públicos es reducida y su participación en la toma de decisiones políticas es débil. El inventario de bienes sigue siendo deficiente, incluso cuando existe, es habitual que siga sin estar suficientemente desagregado, actualizado y mecanizado. En lo referido al sistema de costes, los ayuntamientos no presentan, en general, un buen sistema que esté basado en una metodología armonizada y de cálculo sistemático y mecanizado.

El entorno actual de crisis económica, de desconfianza, de toma de decisiones racionales, de rendición de cuentas, de transparencia y de reciente normativa, puede llegar a tener algún efecto positivo en la gestión de los costes ya que promueve la credibilidad de las instituciones en función, entre otros, del criterio de gasto razonable,

para lo cual será ineludible proceder a un cálculo de costes de los servicios prestados.

Las características de la base teórica de la primera propuesta son: comprensibilidad, sencillez de cálculo, economicidad, importancia relativa, flexibilidad, capacidad de desarrollo y comparabilidad. Tras una serie de revisiones de la primera propuesta, por parte del grupo de trabajo (compuesto por personal: de la DFG, de IZFE, Técnico municipal y de la UPV/EHU), se cataloga como una metodología viable, pero la impresión general es la de un modelo demasiado sofisticado, demasiado técnico o complejo. Se determinó que como no se simplificara sería difícil una implantación generalizada y sostenible en el tiempo.

El segundo modelo mantiene y refuerza las mismas características, responde a la obligatoriedad de la normativa referida tanto a las ordenanzas municipales como al coste efectivo y busca un mayor pragmatismo y aprovechamiento del trabajo realizado por el personal técnico municipal y de las TIC. Se sustenta en una sólida base teórica, obteniendo un primer estrato de coste afianzado con la suma de los capítulos I y II, y las amortizaciones. Aglutina los conceptos que establecen los criterios de cálculo del coste efectivo y añade una serie de elementos de mejora, como los estratos de costes, que componen la propuesta realizada.

En estos elementos de mejora, se incluyen una serie de estrategias cuyo objetivo es facilitar, enseñar, formar y educar en la labor de la construcción del coste del servicio y su análisis. Pretende iniciar una andadura en los sistemas de costes y facilitar la inmersión de todas las entidades locales a estos sistemas, de una manera más sencilla y pedagógica posible.

7. La propuesta metodológica del módulo de Gestión de costes en SAREKO cuenta con la aprobación del grupo de trabajo y un alto grado de aceptación de una gran parte del personal técnico municipal.

El poder aprovechar parte de sus cuentas y no tener que empezar de cero pone en valor el trabajo realizado por el personal técnico municipal. Así, en la encuesta realizada, el resultado de las respuestas sobre las características de comprensión, posibilidades de desarrollo, aplicabilidad y calidad con respecto al esfuerzo, ha sido más que satisfactorio.

El *input* inicial de la información contable es de carácter presupuestario y automático, de manera que se obtenga un primer resultado de los costes de los servicios sin realizar ninguna operación. El objetivo final de la metodología es transitar desde un sistema monista automático a un sistema dualista moderado que, aunque esté mecanizado, se sustente en criterios de reparto, unidades de obra, mediciones y criterios de valoración especificados para cada tipo de coste.

Las seis entidades colaboradoras han obtenido de una forma muy sencilla: los costes de los distintos estratos de coste de los servicios prestados en base a los presupuestos aprobados y las amortizaciones; los porcentajes de coberturas y los costes unitarios. La calidad de los costes de los servicios calculados, en general, ha estado relacionada con la dedicación del personal técnico municipal.

8. Se ha implantado un mismo sistema de cálculo de costes basado en una metodología en la que se prioriza una mayor simplicidad, comprensión, aplicabilidad, funcionalidad, mecanización integrada, automatización, aprovechamiento del trabajo realizado, publicación, comparabilidad, transparencia, consenso y proyección futura. Todo ello, sin menoscabo de la calidad de sus informes, posibilitando el desarrollo presente y futuro del cálculo de los costes de los servicios y manteniendo un equilibrio razonable con respecto al esfuerzo realizado.

Durante el proceso del diseño del sistema se han aplazado de cara al futuro, en beneficio de una mayor simplicidad y aplicabilidad, una serie de aspectos de relativa importancia para la implantación, bien por tratarse de apartados que no inciden sustancialmente en el cálculo de los costes o bien por considerar, en base a los estudios realizados, que su uso podría ser minoritario. En cualquier caso, son aspectos cuyo estudio no se descarta sino que se ha facilitado e incluso fomentado su incorporación en los procesos de aquellas entidades locales que objetivamente se encontraban en disposición de hacerlo. Además, una vez obtenidos los resultados cualitativos de la implantación generalizada, se analizarán las prioridades y la conveniencia de su incorporación de una manera más automatizada y generalizada.

Dentro de la estrategia de la implantación escalonada del sistema de costes, se

ha realizado una sesión de presentación del sistema dirigido al personal técnico de ámbito municipal, en colaboración de la DFG y del IVAP, y ello ha permitido que en el periodo de dos semanas se haya implantado en 24 ayuntamientos y 2 mancomunidades de Gipuzkoa un mismo sistema de cálculo de costes de los servicios públicos. Esto facilitará la interconexión de las entidades locales afines y la comparabilidad no solo del detalle de los estratos de coste, de las coberturas y de los costes unitarios de los servicios prestados sino también de los aspectos relacionados con el cálculo de los costes de los mismos.

LÍNEAS FUTURAS DE INVESTIGACIÓN

Con este trabajo se ha pretendido llevar a cabo una aportación al área de investigación relacionada con la gestión de la información en la administración pública de ámbito local. Precisamente, partiendo de ello, se abren nuevas líneas de trabajo.

Las características de las entidades locales de menor población que han estado exentas de la obligación contable de presentar los costes de las actividades y las características del personal que realiza tareas multifuncionales dificultan la puesta en marcha de iniciativas novedosas como puede ser el módulo de gestión de costes.

Con el objetivo de adecuar unos ajustes iniciales mínimos en todos los ayuntamientos, mancomunidades y organismos autónomos que utilicen SAREKO, se pretende poner en marcha un proyecto de prácticas externas para el alumnado universitario de la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de Donostia-San Sebastián. Tras una primera toma de contacto académico, mediante un curso, se encargará de colaborar, por una parte, en el desarrollo de los ajustes iniciales establecidos con sus correspondientes notas y memorias y, por otra parte, en transmitir la información y la formación, con respecto al módulo, a los técnicos municipales.

Estas prácticas tendrán asociados objetivos de segundo nivel como es el desarrollo del gestor de gastos de personal. La importancia de desarrollar esta aplicación reside en la imputación automática o semiautomática de los costes y de la posibilidad de aplicar el devengo en el cálculo de los costes de los servicios públicos.

Otra línea de trabajo estará relacionada con el estudio de la situación del inventario municipal que probablemente llevará asociado el diseño de un sistema de inventario y patrimonio municipal que pueda satisfacer las necesidades relacionadas con esta información y que pueda ser gestionada de forma automática o semiautomática. Este inventario municipal mecanizado debería soportar tanto documentos de adquisición, de características y de detalle escaneados como fotos descriptivas.

Una vez establecidos y trabajados los tres elementos de coste más importantes y

comprobado que el sistema es realmente utilizado, se deberán abordar las mejoras en el propio sistema de costes propuesto. La principal tarea que ha quedado pendiente es la de desarrollar la propuesta metodológica implantada en los siguientes itinerarios aunque cada uno de ellos tenga a su vez otros tantos trayectos:

1. Automatizar el input inicial relacionado con la asignación a distintos programas de, por un lado, los ingresos y, por el otro, los costes de personal y las amortizaciones.
2. Desarrollar el módulo hasta el esquema inicial propuesto: desarrollo de los servicios no finalistas y de los ajustes e informes por cada servicio público finalista con desglose económico de cada uno de los estratos.
3. Consensuar entre un grupo de expertos la definición de la clasificación por programas para fomentar una utilización más homogénea de ella.
4. Armonizar unas tablas orientativas de vida útil para las distintas inversiones.
5. Diseñar e implantar un modelo de indicadores y una serie de unidades de medida que sirvan para comparar servicios de similares características sociales y demográficas.

Una de las carencias detectadas en los estudios empíricos realizados hasta la fecha está directamente relacionada con el sistema de costes y, en concreto, con la traza de coste o con los procesos. La presencia de la gestión por procesos, sobre todo, en entidades de menor población es muy débil, por lo que sería recomendable analizar las posibilidades de diseñar un sistema de gestión por procesos que pudiera ser implantado de forma gradual.

Por último sería deseable que este trabajo pudiese ser extrapolado a otros ámbitos territoriales. Empezando con las entidades locales de la CAPV, ya que pueden ser las que mayores similitudes puedan tener, incluyendo las entidades locales de la Comunidad Foral de Navarra, pionera en esta materia, se podría plantear un proyecto de investigación que afectara tanto a los ayuntamientos como a entidades supramunicipales y organismos autónomos, entidades públicas dependientes y sociedades participadas. El punto de partida sería un trabajo de campo para recabar la

información sobre la implantación de sistemas de costes en las entidades de los territorios históricos, su mecanización y características de los soportes informáticos utilizados para la gestión económico-financiera, así como, la opinión sobre la metodología propuesta en las entidades de Gipuzkoa. Una vez analizado el contenido de la información y de la opinión recogida, se procedería a realizar los ajustes necesarios para realizar una propuesta lo más equilibrada posible con el ánimo de cumplir el objetivo de una implantación generalizada y posibilitar el desarrollo del cálculo de los costes.

En función de los resultados obtenidos y con el ánimo de comparar para conocer mejor y optimizar las realidades de las entidades locales de ámbito nacional, sin menoscabo de las iniciativas que surjan en los estados miembros de la UE, sería deseable colaborar con asociaciones como el Grupo de Expertos en Gestión de Costes para la Administración Local (Grupo de Expertos GECAL) y con entidades públicas y privadas afines a los objetivos de esta asociación.

ACRÓNIMOS

AGE: Administración General del Estado

API: Application Programming Interface

BOE: Boletín Oficial del Estado

BOG: Boletín Oficial de Gipuzkoa

BOPV: Boletín Oficial del País Vasco

CANOA: Contabilidad Analítica Normalizada para los Organismos Autónomos, para los Órganos de la Administración, para las Organizaciones de la Administración.

CEE: Comunidad Económica Europea

DAGE: Coste de Dirección y Administración General de la Entidad

DAGS: Coste de Dirección y Administración General del Servicio

DMA: Directiva Marco del Agua

ECOFIN: Consejo de Asuntos Económicos y Financieros

EDAR: Estaciones de Depuración de Aguas Residuales (

EFQM: Modelo Europeo de Excelencia en la Gestión

EPCI: Établissement Public de Coopération Intercommunale

ETAP: Estaciones de Tratamiento de Agua Potable

Eurostat: Oficina Europea de Estadística

FEMP: Federación Española de Municipios y Provincias

FFFM: Fondo Foral de Financiación Municipal

FOGASA: Fondo de Garantía Salarial

GECAL: Gestión de Costes para la Administración Local

GEW: Gestión Económica Web

HTML: HyperText Markup Language

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IFAC: International Federation of Accountants

IFRIC: Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado

IE: Impuestos Especiales

INE: Instituto Nacional de Estadística

IOSCO: International Organization of Securities Commissions

IPC: Índice de Precios de Consumo

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas

IS: Impuesto de Sociedades

ITA: Índice de Transparencia Municipal

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

IZFE: Informatika Zerbitzuen Foru Elkarte - Sociedad Foral de Servicios Informáticos, S.A.

LAU: Local Administrative Units

LBRL: Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases de Régimen Local

LENLOC: Liquidaciones de las Entidades Locales

LOEPSF: Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera

LOFCA: Ley Orgánica 8/1980 de financiación de las Comunidades Autónomas

LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado

LRHL: Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales
LRSAL: Ley 27/2013 de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local

MAPISCAL: Manual de Procedimiento para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local

MEH: Ministerio de Economía y Hacienda

MINHAP: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas

MUFACE: Mutualidad General de Funcionarios Civiles del Estado

NECSP: Normas Europeas de Contabilidad del Sector Público (*European Public Sector Accounting Standards*, por sus siglas en inglés *EPSASs*)

NF: Norma Foral

NGP: Nueva Gestión Pública

NIC: Normas Internacionales de Contabilidad

NICSP: Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (*IPSASs: International Public Sector Accounting Standards Board*)

NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera

NUTS: Nomenclature des Unités Territoriales Statistiques

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

OECD: Organisation for Economic Cooperation and Development

PEC: Pacto de Estabilidad y Crecimiento

PECO: Países de Europa Central y Oriental

PENLOC: Presupuestos de las Entidades Locales

PFI: Private Finance Initiative

PGC: Plan General de Contabilidad

PGCE: Plan General de Contabilidad para la Empresa

PGCP: Plan General de Contabilidad Pública

PHN: Plan Hidrológico Nacional

PO: Public Offer

PPP: Public-Private Partnership

PS: Private Sale

SCN: Sistema de Cuentas Nacionales de las Naciones Unidas

SEC: Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales

SIC: Sistema de Información Contable

SICAL: Sistema de Información Contable para la Administración Local

SICIGAL: Sistema Integrado de Costes e Indicadores de Gestión para la Administración Local

SIEG: Servicios de Interés Económico General

SIG: Servicios de interés general

SIGE: Sistema Integrado de Gestión Económica

SIM: Sistema de Indicadores Municipales

SME: Sistema Monetario Europeo

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TCE: Tratado de la Comunidad Europea

TECG: Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la UEM

TFUE: Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

TH: Territorio Histórico

TIC: Tecnologías de la Información y la Comunicación

TRIMLOC: Liquidaciones Trimestrales de las Entidades Locales

TRLRHL: Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

TUE: Tratado de la Unión Europea

UE: Unión Europea

UEM: Unión Económica y Monetaria

URSS: Unión de Repúblicas Socialistas Soviéticas

VFM: Value-for-money

XBRL: Extensible Business Reporting Language

ANEXOS

 <p>eman ta zabal zazu</p> <p>Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea</p>	<p>NAZIOARTEKO BIKAINASUN CAMPUSA</p> <p>CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL</p>	<p>PROYECTO:</p> <p>Estudio e implantación de un sistema de costes de los servicios públicos locales en Gipuzkoa</p> <p>Código OTRI: US14/26</p>
---	---	---

12.4.5 Anexo I: Estudio de la clasificación funcional de los presupuestos municipales

Utilizando como fuente de información principal las liquidaciones presupuestarias de los ejercicios 2010, 2011 y 2012 en función de la clasificación funcional del gasto presupuestario, se han analizado los datos presentados por cada uno de los 88 ayuntamientos a nivel de programa funcional (3 dígitos).

Para obtener los datos reflejados en la tabla 1 se han seguido los siguientes criterios:

1. Por cada año analizado se han diferenciado dos columnas: nº de ayuntamientos y porcentaje.
 - nº de ayuntamientos: recoge como dato el nº de ayuntamientos que han utilizado ese programa funcional dentro de la ejecución presupuestaria.
 - porcentaje: es el porcentaje que representa ese programa funcional en relación al total liquidado correspondiente a ese ejercicio.

En cada uno de los años analizados se han seleccionado los 20 programas funcionales que más presencia (mayor nº de ayuntamientos) tienen y que mayor representatividad (mayor %) han alcanzado a la finalización de cada ejercicio.

El color de la celda correspondiente a cada programa funcional indica si ha sido seleccionado o no en cada uno de los años analizados. Los colores blancos se identifican con las celdas seleccionadas en cada uno de los procesos.

Por ejemplo, el programa 222 de seguridad ciudadana durante el año 2010 tiene dos colores: uno verde de 41 y otro blanco de 7,18%. El color verde indica que no está incluido en la relación del mayor nº de ayuntamientos que utilizan este programa funcional. Sin embargo, en cuanto al peso específico de este programa funcional sobre el total del presupuesto liquidado si está incluido dentro de los 20 seleccionables.

El total de cada año incluye dos porcentajes:

- el primer porcentaje (74,0% el año 2010) recoge el peso específico o porcentaje que representa la suma de los programas funcionales de los 20 que han sido utilizados por un mayor número de ayuntamientos sobre el presupuesto liquidado de un ejercicio.
- el segundo porcentaje (87,1% el año 2010) recoge el porcentaje que representa la suma de los programas funcionales de los 20 que han tenido un mayor peso específico sobre el presupuesto liquidado de un ejercicio.

A la finalización de cada año, hay un último dato (94,14% para el año 2010) que recoge la suma de los pesos específicos de los 31 programas funcionales que han sido seleccionados en alguno de los años analizados.

2. Junto al estudio individualizado de los años 2010, 2011 y 2012, se ha querido conocer la realidad conjunta de los programas funcionales en los procesos de liquidación presupuestaria. En esta última referencia solo se incluyen a aquellos programas

 <p>eman ta zabal zazu</p> <p>Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea</p>	<p>NAZIOARTEKO BIKAINASUN CAMPUSA</p> <p>CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL</p>	<p>PROYECTO:</p> <p>Estudio e implantación de un sistema de costes de los servicios públicos locales en Gipuzkoa</p> <p>Código OTRI: US14/26</p>
---	---	---

funcionales que han participado durante los tres años objeto de estudio. Para la obtención de los datos reflejados en cada una de las celdas se han seguido los mismos criterios citados en el punto anterior.

3. Con objeto de conocer el impacto que la capital de provincia tiene sobre el uso real de estos programas funcionales a nivel provincial, se han calculado los importes correspondientes a las mismas columnas de los tres años analizados junto al efecto conjunto de los mismos exceptuando los datos del ayuntamiento de Donostia / San Sebastián.

Con la intención de saber con mayor grado de detalle el uso real de los programas funcionales por parte de los diferentes ayuntamientos se ha elaborado la tabla 2 donde en cada uno de los años objeto de estudio se han diferenciado 6 estratos de población:

- 0 - 1.000 habitantes
- 1.001 - 5.000 habitantes
- 5.001 - 10.000 habitantes
- 10.001 - 20.000 habitantes
- 20.001 - 100.000 habitantes
- > 100.000 habitantes

Para visualizar con mayor precisión las diferencias existentes en el uso de los programas funcionales seleccionados por parte de los ayuntamientos en función de su número de habitantes, se han elaborado tres gráficos, uno por año.

El último punto de este informe está relacionado con la elaboración de una tabla de equivalencias (tabla 3) entre la clasificación funcional recogida en la NORMA FORAL 21/2003, de 19 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa y la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Realizado el análisis previo correspondiente, el equipo de investigación de la UPV/EHU plantea una doble alternativa a la hora de abordar esta cuestión:

- a) establecer unas equivalencias entre los programas funcionales más utilizados por las entidades locales de Gipuzkoa y los programas de gastos de la normativa estatal, o
- b) extender este estudio al conjunto de todos los programas funcionales potenciales.

Dado que se trata de una cuestión de suma transcendencia para el desarrollo del proyecto, se ha optado por analizar el tema con los técnicos de Diputación Foral de Gipuzkoa con objeto de que, sea cual fuere la opción seleccionada, se lleve a cabo durante la primera quincena del mes de julio de 2014.



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

NAZIOARTEKO BIKAINASUN CAMPUSA
CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

PROYECTO:
Estudio e implantación de un sistema de costes de los servicios públicos locales en Gipuzkoa
Código OTRI: US14/26

TABLA 1		88 AYUNTAMIENTOS DE GIPUZKOA								87 AYUNTAMIENTOS DE GIPUZKOA							
Programa funcional		2010		2011		2012		EN LOS TRES		2010		2011		2012		EN LOS TRES	
Código	Denominación	Nº Aytos.	%	Nº Aytos.	%	Nº Aytos.	%	Nº Aytos.	%	Nº Aytos.	%	Nº Aytos.	%	Nº Aytos.	%	Nº Aytos.	%
011	Deuda publica	86	4,80%	84	5,53%	86	7,41%	81	5,82%	85	4,96%	83	6,49%	85	8,18%	80	6,43%
111	Alta dirección y órganos de gobierno	82	2,09%	82	21,61%	82	2,25%	75	8,82%	81	2,35%	81	2,29%	81	2,51%	74	2,37%
121	Administración general	88	9,97%	88	7,49%	88	9,27%	88	8,91%	87	9,29%	87	9,50%	87	9,36%	87	9,38%
222	Seguridad ciudadana	41	7,18%	43	4,37%	42	8,12%	41	6,49%	40	1,77%	42	5,76%	41	6,18%	40	5,76%
313	Acción social	75	8,59%	75	6,29%	76	9,80%	74	8,16%	74	8,81%	74	8,74%	75	9,93%	73	9,12%
322	Promoción de empleo	44	1,46%	40	1,77%	38	1,41%	36	1,55%	43	1,31%	39	1,24%	37	1,25%	35	1,27%
413	Acciones publicas relativas a la salud	42	0,47%	40	0,18%	42	0,35%	39	0,34%	41	0,13%	39	0,11%	41	0,13%	38	0,12%
420	Educación	38	0,78%	42	0,69%	37	0,34%	31	0,62%	38	1,12%	42	0,99%	36	0,48%	31	0,89%
422	Colegios o centros de enseñanza	53	2,90%	51	2,38%	55	3,16%	49	2,80%	52	2,69%	50	2,62%	54	2,72%	48	2,67%
430	Vivienda y urbanismo	27	1,26%	29	1,07%	26	0,74%	20	1,04%	27	1,80%	29	1,54%	26	1,06%	20	1,49%
431	Vivienda	47	0,36%	46	0,31%	42	0,31%	32	0,33%	46	0,46%	45	0,35%	41	0,20%	31	0,35%
432	Urbanismo y arquitectura	74	9,61%	75	6,79%	74	6,85%	69	7,83%	73	9,25%	74	6,80%	73	6,65%	68	7,65%
433	Alumbrado publico	44	1,52%	46	1,25%	50	1,24%	44	1,35%	44	2,18%	46	1,80%	50	1,76%	44	1,93%
434	Zonas verdes, parques y jardines	31	0,94%	30	0,97%	33	1,06%	29	0,99%	31	1,35%	30	1,40%	33	1,51%	29	1,41%
441	Saneariamiento, abastecimiento y distribución de agua	71	3,74%	70	2,84%	69	4,14%	67	3,55%	70	3,49%	69	3,51%	68	3,51%	66	3,50%
442	Gestión de residuos y limpieza viaria	81	7,92%	81	5,78%	82	9,70%	80	7,71%	80	7,38%	80	8,04%	81	9,33%	79	8,18%
443	Cementerios y servicios funerarios	66	0,17%	62	0,16%	65	0,16%	59	0,16%	66	0,24%	62	0,23%	65	0,23%	59	0,24%
444	Protección y mejora del medio ambiente	49	0,64%	48	0,63%	47	0,70%	43	0,65%	49	0,92%	48	0,90%	46	0,83%	43	0,88%
449	Administración general bienestar comunitario	32	1,24%	31	1,32%	34	1,37%	29	1,30%	32	1,77%	31	1,89%	34	1,95%	29	1,86%
451	Promoción y difusión de la cultura	78	8,02%	79	6,57%	81	7,15%	77	7,27%	77	6,93%	78	7,63%	80	6,52%	76	7,05%
452	Educación física, deportes y esparcimientos	79	4,58%	75	4,92%	75	5,25%	72	4,90%	78	5,53%	74	6,14%	74	5,92%	71	5,85%
454	Fiestas y festejos	43	0,62%	43	0,65%	46	0,68%	41	0,65%	43	0,88%	43	0,94%	46	0,97%	41	0,92%
455	Euskera	44	1,24%	43	1,31%	43	1,39%	39	1,31%	44	1,77%	43	1,88%	43	1,99%	39	1,87%
456	Otras actividades de esparcimiento y tiempo libre	34	0,82%	34	0,67%	34	0,74%	30	0,74%	33	1,17%	34	0,96%	33	1,05%	30	1,06%
460	Otros servicios comunitarios y sociales	43	0,69%	45	0,46%	42	0,64%	35	0,60%	42	0,61%	44	0,59%	41	0,44%	34	0,55%
510	Infraestructuras básicas y transportes	10	1,41%	12	0,27%	12	0,53%	9	0,76%	10	2,02%	12	0,39%	12	0,75%	9	1,09%
511	Carreteras, caminos vecinales y vías publicas urbanas	69	4,66%	67	5,04%	66	3,26%	63	4,38%	68	4,90%	66	6,50%	65	3,77%	62	5,11%
513	Transporte terrestre, marítimo, fluvial y aéreo	8	1,07%	8	0,02%	8	1,32%	5	0,79%	7	0,01%	7	0,01%	7	0,03%	4	0,01%
531	Desarrollo agropecuario	50	0,46%	51	0,38%	49	0,31%	48	0,39%	50	0,66%	51	0,55%	49	0,44%	48	0,56%
611	Regulación económica	41	2,70%	41	2,20%	40	2,94%	38	2,60%	40	2,81%	40	3,08%	39	3,01%	37	2,96%
751	Turismo	36	2,22%	33	1,39%	34	1,88%	30	1,84%	35	0,66%	32	0,65%	33	0,76%	29	0,69%
TOTAL (blanco)		74,0%	87,1%	84,8%	90,9%	81,8%	89,0%	84,1%	88,6%	74,6%	86,0%	81,2%	87,5%	81,4%	88,2%	82,6%	86,6%
			94,14%		95,33%		94,48%		94,65%		89,22%		93,51%		93,40%		93,24%



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

NAZIOARTEKO BIKAIN TASUN CAMPUSA
CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

PROYECTO:
Estudio e implantación de un sistema de costes de los servicios públicos locales en Gipuzkoa
Código OTRI: US14/26

Programa funcional	Denominación	2010					2011					2012							
		0-1000	1001-5000	5001-10000	10001-20000	20001-100000	> 100000	0-1000	1001-5000	5001-10000	10001-20000	20001-100000	> 100000	0-1000	1001-5000	5001-10000	10001-20000	20001-100000	> 100000
011	Deuda publica	5,21%	5,57%	4,02%	4,68%	5,62%	4,43%	5,95%	6,94%	5,18%	5,74%	8,13%	3,33%	7,90%	8,70%	6,27%	7,47%	10,03%	5,61%
111	Alta dirección y órganos de gobierno	1,21%	2,05%	2,21%	2,25%	2,79%	1,48%	0,97%	2,35%	2,13%	2,17%	2,67%	66,08%	1,74%	2,41%	2,31%	2,36%	2,92%	1,65%
121	Administración general	23,60%	13,53%	8,14%	8,59%	7,69%	11,56%	27,68%	15,44%	8,43%	8,43%	7,64%	2,86%	28,65%	15,08%	9,22%	7,62%	7,85%	9,04%
222	Seguridad ciudadana	0,00%	1,28%	3,88%	5,74%	7,94%	11,30%	0,08%	1,50%	4,13%	6,09%	8,39%	1,16%	0,38%	1,60%	4,63%	6,44%	8,86%	12,68%
223	Protección civil	0,01%	0,47%	0,10%	0,04%	0,03%	2,56%	0,02%	0,05%	0,10%	0,02%	0,04%	0,45%	0,02%	0,05%	0,12%	0,02%	0,03%	2,45%
310	Seguridad y protección social	0,49%	1,83%	0,26%	0,18%	0,31%	0,00%	0,56%	1,83%	0,23%	0,13%	0,28%	0,00%	0,41%	2,16%	0,24%	0,52%	0,18%	0,00%
313	Acción social	3,79%	5,74%	8,38%	10,11%	9,02%	8,06%	4,05%	7,59%	7,78%	9,66%	9,01%	0,66%	4,31%	11,46%	9,01%	10,54%	9,73%	9,49%
322	Promoción de empleo	0,24%	1,33%	1,19%	1,50%	1,25%	1,79%	0,33%	0,23%	1,29%	1,61%	1,16%	3,00%	0,30%	0,46%	1,44%	1,51%	1,17%	1,77%
413	Acciones publicas relativas a la salud	0,41%	0,14%	0,19%	0,07%	0,13%	1,27%	0,23%	0,04%	0,17%	0,08%	0,14%	0,34%	0,29%	0,07%	0,21%	0,08%	0,16%	0,87%
420	Educación	1,36%	3,75%	1,50%	0,41%	0,86%	0,00%	1,19%	2,83%	1,93%	0,34%	0,65%	0,00%	1,95%	1,05%	0,58%	0,00%	0,70%	0,00%
421	Guarderías o escuelas infantiles	0,15%	1,94%	0,57%	1,53%	0,37%	0,00%	0,16%	1,02%	0,87%	1,87%	0,39%	0,00%	0,25%	1,31%	0,58%	1,45%	0,43%	0,00%
422	Colegios o centros de enseñanza	0,31%	1,70%	3,58%	2,61%	2,93%	3,39%	0,38%	2,53%	3,25%	2,24%	3,04%	1,84%	0,46%	3,17%	3,69%	2,15%	3,02%	4,22%
430	Vivienda y urbanismo	7,70%	2,95%	0,03%	0,67%	3,23%	0,00%	7,14%	2,80%	0,03%	1,13%	1,86%	0,00%	3,76%	1,61%	0,03%	0,99%	1,24%	0,00%
431	Vivienda	2,14%	0,49%	0,10%	0,58%	0,32%	0,11%	0,89%	0,79%	0,10%	0,50%	0,09%	0,22%	1,37%	0,74%	0,12%	0,08%	0,08%	0,57%
432	Urbanismo y arquitectura	7,68%	9,41%	15,69%	8,87%	6,16%	10,46%	5,33%	6,68%	11,79%	6,34%	4,66%	6,75%	4,54%	5,73%	8,62%	8,03%	4,22%	7,32%
433	Alumbrado publico	0,33%	2,28%	1,30%	2,59%	2,32%	0,00%	0,34%	1,52%	1,26%	2,09%	2,00%	0,00%	0,59%	1,82%	1,43%	1,60%	2,29%	0,00%
434	Zonas verdes, parques y jardines	0,15%	0,57%	1,48%	1,21%	1,86%	0,00%	0,18%	0,79%	1,39%	1,18%	2,04%	0,00%	0,26%	0,90%	1,12%	1,43%	2,17%	0,00%
441	Saneamiento, abastecimiento y distribución de agua	7,65%	3,72%	4,86%	3,29%	2,39%	4,32%	8,23%	2,72%	4,17%	3,74%	2,58%	1,31%	7,15%	2,76%	4,63%	3,29%	3,07%	5,62%
442	Gestión de residuos y limpieza viaria	2,80%	5,96%	7,46%	8,10%	7,41%	9,19%	3,05%	6,55%	8,06%	9,00%	7,84%	0,58%	4,75%	7,97%	9,60%	10,13%	9,05%	10,57%
443	Cementerios y servicios funerarios	0,63%	0,37%	0,19%	0,23%	0,20%	0,00%	0,13%	0,20%	0,24%	0,29%	0,17%	0,00%	0,18%	0,19%	0,21%	0,25%	0,24%	0,00%
444	Protección y mejora del medio ambiente	0,20%	0,65%	1,07%	1,26%	0,55%	0,00%	0,23%	0,46%	0,88%	1,31%	0,60%	0,00%	0,22%	0,74%	0,79%	0,95%	0,80%	0,39%
449	Administración general bienestar comunitario	0,49%	1,33%	1,05%	1,98%	2,21%	0,00%	0,32%	1,50%	1,16%	2,11%	2,35%	0,00%	0,60%	1,55%	1,24%	2,19%	2,29%	0,00%
450	Cultura y deportes	4,49%	1,55%	0,11%	0,02%	0,15%	0,00%	4,89%	1,95%	0,16%	0,05%	0,20%	0,00%	2,48%	1,18%	0,13%	0,02%	0,26%	0,00%
451	Promoción y difusión de la cultura	4,69%	6,77%	8,16%	8,56%	4,39%	10,55%	3,89%	6,77%	7,86%	10,23%	4,75%	4,12%	3,02%	6,88%	8,49%	6,96%	5,07%	8,64%
452	Educación física, deportes y esparcimientos	1,97%	7,20%	10,22%	4,85%	3,57%	2,37%	2,59%	5,83%	14,45%	4,98%	3,27%	2,11%	1,55%	5,27%	11,04%	5,30%	4,55%	3,69%
454	Fiestas y festejos	0,40%	0,97%	1,15%	1,02%	0,56%	0,00%	0,44%	1,13%	1,15%	1,10%	0,59%	0,00%	0,67%	1,11%	1,15%	1,14%	0,64%	0,00%
455	Euskera	0,09%	0,82%	1,16%	2,04%	2,30%	0,00%	0,08%	0,91%	1,13%	2,22%	2,41%	0,00%	0,08%	0,92%	1,32%	2,36%	2,42%	0,00%
456	Otras actividades de esparcimiento y tiempo libre	0,05%	0,34%	0,50%	0,96%	2,26%	0,00%	0,06%	0,64%	0,59%	0,83%	1,57%	0,00%	0,14%	0,61%	0,85%	0,95%	1,53%	0,00%
460	Otros servicios comunitarios y sociales	2,76%	2,74%	0,31%	0,38%	0,08%	0,89%	2,81%	1,15%	0,31%	0,75%	0,09%	0,17%	2,64%	1,15%	0,41%	0,34%	0,09%	1,11%
510	Infraestructuras básicas y transportes	3,21%	1,02%	0,00%	0,00%	6,07%	0,00%	0,73%	0,49%	0,00%	0,01%	1,05%	0,00%	0,97%	1,78%	0,00%	0,01%	1,80%	0,00%
511	Carreteras, caminos vecinales y vías publicas urbanas	5,37%	3,72%	1,68%	7,68%	3,44%	4,11%	7,99%	4,58%	2,37%	6,54%	9,46%	1,66%	6,49%	1,56%	1,95%	6,03%	2,33%	2,06%
513	Transporte terrestre, marítimo, fluvial y aéreo	0,11%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	3,55%	0,04%	0,00%	0,00%	0,01%	0,00%	0,04%	0,05%	0,01%	0,00%	0,07%	0,00%	4,36%
531	Desarrollo agropecuario	0,83%	1,06%	0,60%	0,97%	0,14%	0,00%	0,95%	1,20%	0,42%	0,67%	0,19%	0,00%	0,28%	0,92%	0,49%	0,50%	0,18%	0,00%
611	Regulación económica	0,01%	0,62%	2,18%	2,73%	4,39%	2,44%	0,01%	0,73%	2,84%	2,85%	4,68%	0,18%	0,01%	1,01%	2,81%	2,88%	4,27%	2,80%
751	Turismo	1,01%	1,32%	1,18%	0,31%	0,55%	5,86%	2,60%	0,55%	1,18%	0,36%	0,52%	3,10%	4,37%	0,51%	1,64%	0,31%	0,51%	4,53%
TOTAL		91,57%	95,18%	94,51%	96,02%	93,51%	99,69%	94,49%	92,31%	97,04%	96,69%	94,52%	99,97%	92,83%	94,43%	96,36%	95,96%	94,19%	99,44%

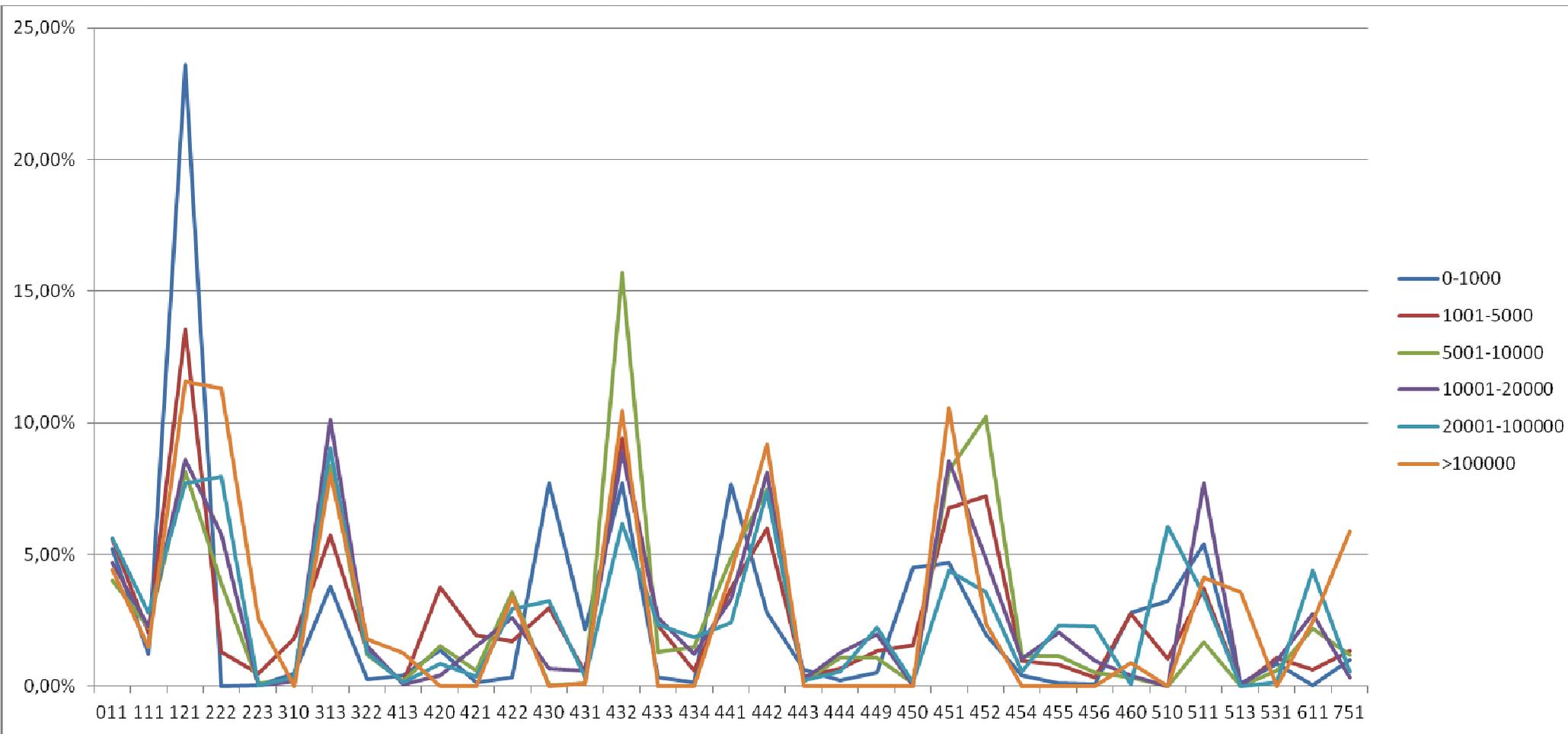


eman ta zabal zazu
 Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

NAZIOARTEKO
 BIKAINTRASUN
 CAMPUSA
 CAMPUS DE
 EXCELENCIA
 INTERNACIONAL

PROYECTO:
 Estudio e implantación de un sistema
 de costes de los servicios públicos
 locales en Gipuzkoa
 Código OTRI: US14/26

GRAFICO PROGRAMAS FUNCIONALES POR ESTRATOS - AÑO 2010



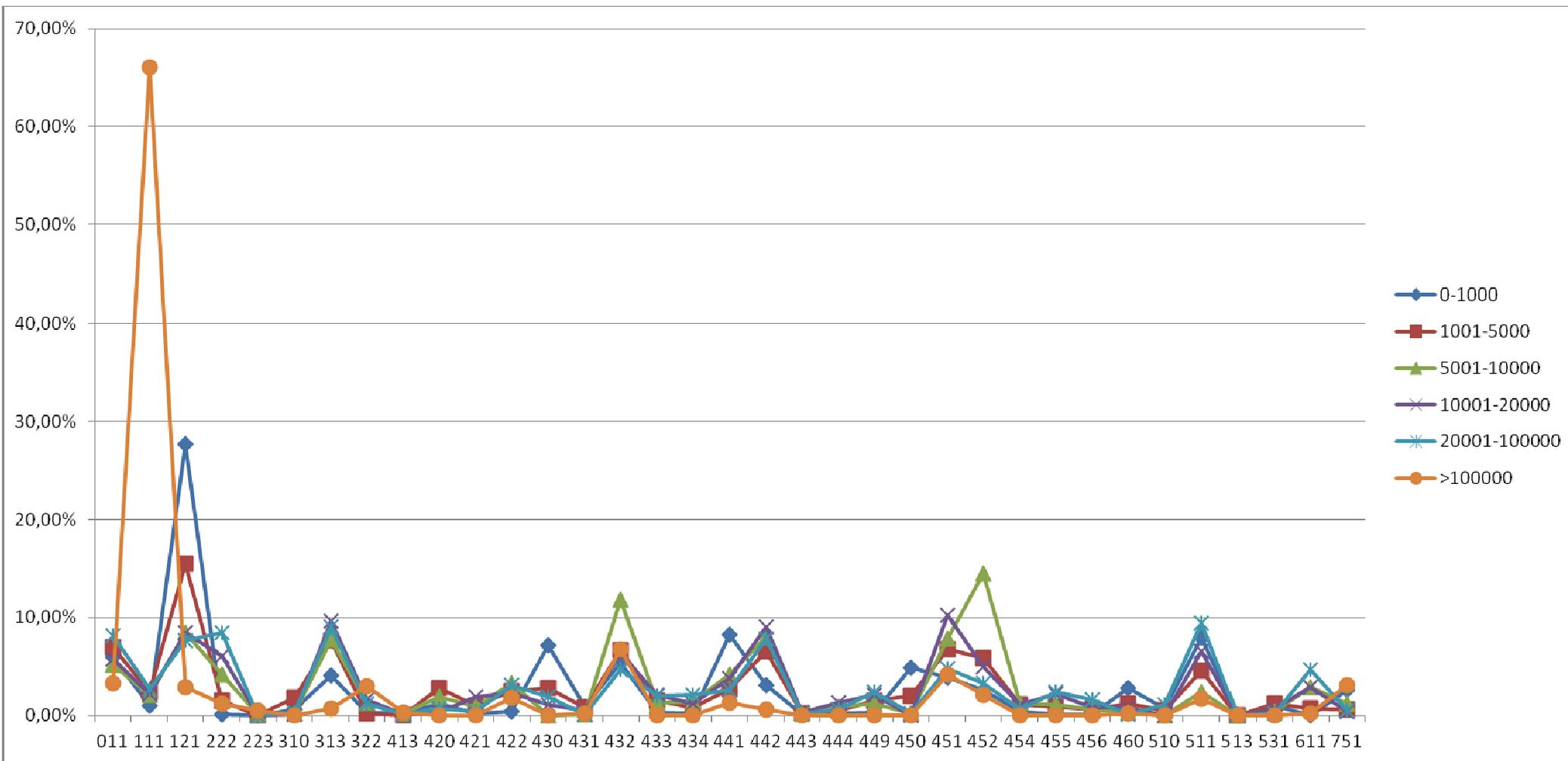


eman ta zabal zazu
 Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

NAZIOARTEKO BIKAINASUN CAMPUSA
 CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

PROYECTO:
 Estudio e implantación de un sistema de costes de los servicios públicos locales en Gipuzkoa
 Código OTRI: US14/26

GRAFICO PROGRAMAS FUNCIONALES POR ESTRATOS - AÑO 2011



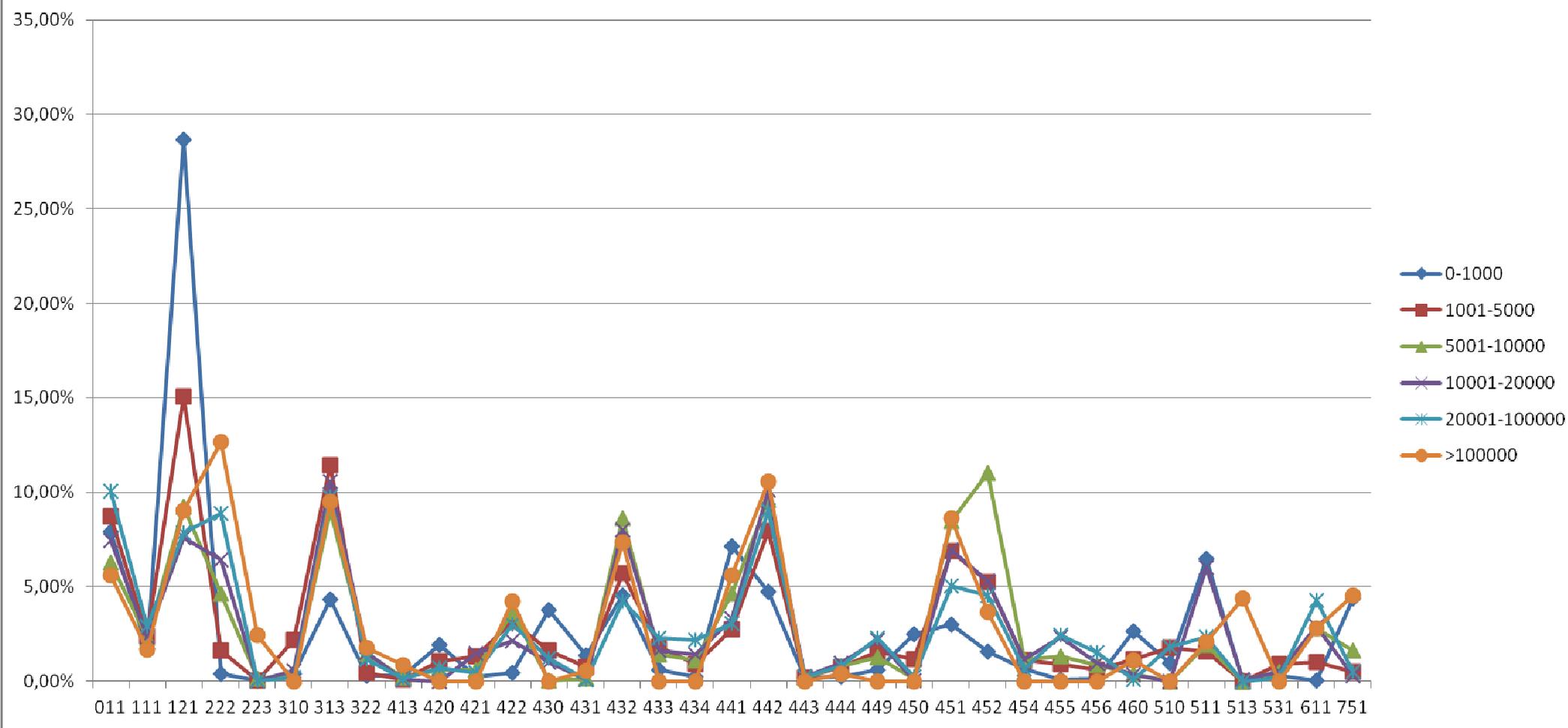


eman ta zabal zazu
 Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

NAZIOARTEKO BIKAINASUN CAMPUSA
 CAMPUS DE EXCELENCIA INTERNACIONAL

PROYECTO:
 Estudio e implantación de un sistema de costes de los servicios públicos locales en Gipuzkoa
 Código OTRI: US14/26

GRAFICO PROGRAMAS FUNCIONALES POR ESTRATOS - AÑO 2012



12.4.6 Anexo II: Ficha técnica de la metodología de costes utilizada en las entidades locales de Gipuzkoa

ESTRUCTURA DE LA FICHA RESUMEN

10	Identificación
11	Institución
12	Persona de contacto y cargo
13	Correo y teléfono de contacto
14	Día de visita y quién/quienes estuvieron
15	Responsable Equipo Universidad
20	Metodología
21	Aspectos previos
22	Llevan sistemas de costes (SI/NO)
23	Grado de fiabilidad del sistema/metodología
24	Grado de fiabilidad: Opinión del responsable
25	Grado de fiabilidad: Nuestra opinión
26	Para qué llevan los sistemas de costes (Utilidad en la Toma de Decisiones/ por obligación de la normativa...)
30	METODOLOGÍA (recogida + procesamiento)
31	Recogida de la información: entrada de datos (Sareko, inventarios...) y quién la introduce (si se puede) ¿Hay supervisión en esa entrada de datos?
32	Procesamiento de la información: Herramientas que se utilizan: Excel, propio, Sareko, otros sistemas...
33	Información resultante: ¿Qué se halla al final?: Coste de los servicios, de los departamentos ¿Cuántos? ¿Cuáles? ¿Hay indicadores?, si es así ¿cómo se calculan?
40	METODOLOGÍA (imputación, criterios, ...)
41	Modelo de costes utilizado: "full-costing", funcional, utilización de actividades con algunos de los sistemas anteriores, etc.
42	Costes que se incorporan al coste del portador finalista (servicio, prestación, etc. definido en el apartado 2.3.:
43	Capítulo I: Personal (Directo, indirecto al servicio, indirecto a toda la institución -tecnoestructura-)
44	Capítulo II: Gastos corrientes
45	Transferencias
46	Amortizaciones
47	Costes financieros
48	Otros
50	Hay reclasificación de coste: (directos/indirectos)
51	Hay reclasificación de coste: (variables/fijos u otro)
52	Hay localización de costes (Departamentos/Centros u otro)
53	Claves de reparto utilizadas para los costes indirectos: asociar la clase de coste indirecto con su clave correspondiente.
54	Cualquier otro comentario que resulte interesante para la mejor comprensión del sistema utilizado
55	Cualquier otro comentario que resulte interesante para la mejor comprensión del sistema utilizado
60	INGRESOS DE LOS SERVICIOS: Precios, Tasas, etc.
61	Otros temas relacionados
62	Otras características

10	1.- Entidad supramunicipal
21	
24	Muy alto
25	Muy alto
26	Toma de Decisiones: Fijar la Tarifa (precio al ayuntamiento) y fijar el precio final al consumidor; política de inversiones en infraestructuras. Desde la óptica del ayuntamiento es cumplir un requisito normativo, es relativa su importancia como instrumento de gestión. El objetivo para los ayuntamientos es demostrar que los costes superan a los ingresos de las correspondientes tasas. Lo importante es que haya déficit.
30	
31	Contabilidad general de empresas
32	Hojas de cálculo.
33	4 macro actividades: abastecimiento en alta, abastecimiento en baja, saneamiento en baja, y depuración en alta. Dentro de los costes de abastecimiento en alta se diferencian 2 tramos: costes de agua bruta y costes de agua tratada.
40	
43	En el sistema de abastecimiento en alta, se cuenta un promedio de un encargado y 5/6 oficiales. / En red baja por cada 16,000/22,000 habitantes se cuenta con una oficina de atención al público, un encargado, 3-4 oficiales y 1 lector. / En saneamiento y depuración en alta se cuenta con un promedio de 1 encargado, 5-6 oficiales y 1 analista. / El reparto de costes de estructura es proporcional a los costes directos de cada etapa (fase).
46	Amortizaciones red de baja: la red original es propiedad municipal. / El saneamiento y depuración en alta, sus costes incluyen costes de provisiones y amortizaciones. / Las amortizaciones se calculan al coste de reposición. Hay control de inventarios.
50	
51	Sí.
52	El precio tiene una parte fija y una variable
53	Costes agua bruta y tratada
54	El 80% de los costes son directos. Los indirectos se reparten en proporción a los costes directos que han generado aquellas.
55	Los precios de los diferentes servicios serán iguales en TODO el ámbito de actuación del Consorcio.
60	Se diferencia entre usos domésticos, agrícolas y ganaderos, y comercial. El precio se establece de la siguiente manera: $P = P_f + C \times P_c$
61	Canon de financiación.

10	2.- Entidad supramunicipal
21	
22	SI
24	Muy Alto
25	Muy Alto
26	Toma de Decisiones: Fijar la Tarifa (precio al ayuntamiento) y fijar el precio final al consumidor; política de inversiones en infraestructuras. Desde la óptica del ayuntamiento es cumplir un requisito normativo, es relativa su importancia como instrumento de gestión. El objetivo para los ayuntamientos es demostrar que los costes superan a los ingresos de las correspondientes tasas. Lo importante es que haya déficit.
30	
31	Se parte de la cuenta de Pérdidas y Ganancias; No utilizan para ello Presupuestos aunque luego se busca una equivalencia; sí tienen control de Inmovilizados y política de amortizaciones; responsables de todos los datos: Jefe área económica; Cuentas auditadas anualmente
32	Hojas de cálculo realizadas por ellos
33	Costes por agua tratada y coste por agua depurada
40	

41	"Full-costing"/Costes completos
43	Sí, tanto el directo como el indirecto o de servicios generales de la propia Mancomunidad y los ayuntamientos cargan también aquellos programas no asociados directamente a la prestación de servicios: órganos de Gobierno, Administración en general, Administración Financiera y Deuda Pública
44	Sí: energía, aprovisionamientos, etc.
45	Sí. Algunos ayuntamientos no lo reconocen
46	Sí (Costes históricos "versus" costes de reposición). Controversia. Algunos ayuntamientos no la reconocen. Hay inventarios de inmovilizados con su valor y vida útil
47	Capítulo IV: se incorporan en ocasiones.
48	Se realizan cálculos sobre costes de oportunidad: Cuánto me costaría contratar una empresa para realizar esas funciones. No lo incorporan
50	
51	Sí, en directos e indirectos (gastos generales)
52	No
53	Costes agua bruta, tratada y depurada
54	Normalmente los GG de cada ente local dependen de cada ayuntamiento, normalmente se reparten en función de los gastos totales de los capítulos I y II. Gastos totales de I y II de agua y saneamiento entre los gastos totales de dichos capítulos
55	Son estudios de costes no homogéneos a la hora de fijar las tarifas: cada ayuntamiento en la negociación con la entidad supramunicipal reconoce unos costes u otros (financieros y amortizaciones más disparidad.
60	Se discrimina el usuario con distintas tarifas: usuario doméstico e industrial; casas individuales o no. En la tarifa se considera que el 50% es tarifa de la entidad supramunicipal en Alta, y el otro 50% es en Baja. La cuota de abastecimiento es variable (en función de los habitantes) la de saneamiento y depuración es variable en función de la superficie urbanizada, y aparte hay unas cuotas fijas por los tres servicios (abastecimiento, saneamiento y depuración)
61	Medioambiental: Hay un mantenimiento del caudal ecológico que supone un déficit del 20%

10	3.- Entidad supramunicipal
21	
22	Sí
24	Muy Alto
25	Muy Alto
26	Ellos nos pueden aportar muchísimo y de echo han publicado y divulgado bastantes temas relacionados con el tema de costes y su modelo de gestión. Recientemente en radio Euskadi en donde los números que se barajan tienen tan poco fundamento que ellos también se conforman en aportar similares números (20% de fugas cuando conocen perfectamente que hay zonas donde estos números se multiplican). Comenta que a grandes rasgos el coste del agua es similar en todo el territorio y que curiosamente es dentro de las mancomunidades donde más diferencias tarifarias se dan. Tampoco se pidió ni exigió que los costes de las inversiones se repercutieran en los costes y por ellos las tarifas estuvieron destinadas a cubrir el mantenimiento de las mismas pero cuando acabaron las subvenciones y ayuda resultó imposible repercutir en las tarifas todo lo que hasta ese momento se debería haber incorporado. La clave está en repercutir las amortizaciones.
31	Codificación: A la hora de contabilizar las facturas cada responsable, además de insertar su código, tiene que introducir los códigos: 1. Contable 2. Industrial 3. Contabilidad analítica (en base a los diferentes centros de coste)

32	Hojas de cálculo a las que descargan la información ya codificada.
40	
41	En el coste se incluye el 100% de los gastos.
60	Ellos aplicaron un “plan especial de saneamiento, PES, (que englobaba las amortizaciones)” para paliar el efecto de los dientes de sierra de las necesidades financieras que “no” afectan a dientes de sierra en los costes. En el 2006 se quitó el PES pero entraron las amortizaciones, los gastos de mantenimiento y reparaciones y paralelamente la política tarifaria no podía absorber los altibajos de los picos de tesorería. La solución que ellos decidieron aplicar fue acudir a la financiación externa. Una buena gestión de la financiación externa, entonces era posible, permitió paliar este desequilibrio económico-financiero. URA (Gobierno Vasco) les copio su modelo de financiación.
61	Ellos tienen un proyecto de crear una asociación de empresas que gestionan el agua, las 3? de Gipuzkoa, 2? de Bizkaia y otras 2? de Araba. A través del consorcio lo ven imposible, es mejor que sean empresas públicas. La entidad supramunicipal tuvo la oportunidad de coger la gestión baja pero perdió su oportunidad. Mirar proyecto ERLEA basado en la gestión de la demanda. A la pregunta formulada por Ander sobre los Costes medioambientales respondieron con un ¿Qué es eso concretamente? ¿Cómo y quién es capaz de cuantificar ese concepto? En cuanto a la infraestructura necesaria para la gestión nos comenta que si bien el monopolio en manos privadas es lo peor (de cara al usuario, cliente o demandante) la misma estructura en manos públicas puede resultar mucho más eficiente y controlable. Comenta también la convivencia de diversas estructuras como las mancomunidades (Administración primaria), Añarbe (AGASA que aunque al inicio era una mancomunidad ahora es privada), Consorcio (que es un mix) y luego están los modelos como en Navarra donde todo integral. Esta última opción parece interesante y hasta ahora iba bien pero actualmente tienen problemas muy serios porque tienen que subvencionar casi la totalidad de las tasas que no incorporan el coste.
62	Hay 40.000 usuarios (incluidos los domésticos y los no domésticos). Facturan 115 millones
10	4.- Municipio de más de 100.000 habitantes
22	SI
24	Muy Alto
25	Muy Alto
26	Gestión y Toma de Decisiones: Se ha cambiado la forma de proporcionar la información a los políticos desde 2012. Sirve para la gestión y la toma de decisiones de los políticos. Cada responsable visualiza mejor su área de responsabilidad. Hasta hace poco se ha priorizado más el cumplimiento normativo que el de gestión (muchos juristas y pocos economistas). Han confeccionado por tanto una carta de servicios entendible para el gestor.
30	
31	No utilizan Sareko sino una versión anterior, propia dentro de IBM Lotus. Se parte de la liquidación presupuestaria y se añaden partidas presupuestarias como las amortizaciones a través de la consideración de sus inventarios. La contabilidad patrimonial, partida doble no es útil para la gestión y tampoco la presupuestaria (lo hacen por cumplimiento normativo, para consolidar las cuentas del Estado) de ahí las reclasificaciones. Cada departamento introduce los datos y luego es el departamento de Villasante lo comprueba para sus cálculos
32	Reclasifican todas y cada una de las partidas presupuestarias para una mejor gestión. Extraen datos presupuestarios a Hojas de cálculo realizadas por ellos; de carácter dinámico
33	Costes de cada Departamento que proporcionan servicios a la ciudadanía. Se estudian los costes sobre todo de los servicios que se autofinancian (estudios serios); el resto son estudios justificativos, sin tanto nivel de detalle (cubrir el expediente). Realizan también estudios a priori sobre los costes de los servicios futuros para la política de fijación de precios, una mejor gestión, etc.
41	"Full-costing"/Costes completos. Trabajan con algo parecido al ABC, aunque en realidad se trata de analizar todo lo que se hace en cada departamento, y en qué se gasta el dinero; no es una traza propiamente dicha. Adaptan por tanto los presupuestos con un nivel de análisis entendible para

	los gestores y sobre todo los políticos
43	Sí, se incluye también no sólo el personal directo al servicio sino el del Concejal/a Delegado/a
44	Sí, se denominan gastos de funcionamiento incluyendo arrendamientos, mantenimiento, trabajos realizados por otras empresas, etc.
45	Sí. Realizan estimaciones como si fuesen costes-oportunidad, el coste de los recursos financieros totales, propios y ajenos. Parten del balance económico del servicio por un lado las inversiones y por el otro el capital circulante invertido (nóminas y gastos de funcionamiento). MUY INTERESANTE. Por otro lado, calculan la retribución del Pasivo teniendo en cuenta los recursos propios y ajenos de TODO el Ayuntamiento y estableciendo un coste para los primeros (2,5% INCREIBLE) y otro para los segundos, según el interés de mercado; hallan una especie de coste medio financiero de los recursos y lo multiplican por las inversiones y circulante del año obteniéndose el coste de ese servicio (Total activo financiado x coste de capital total). Aportación muy buena.
46	Sí, se incorporan como costes extrapresupuestario
47	Capítulo IV: se incorporan en ocasiones?
48	
50	Sí, 3 clases: directos, semidirectos (directos al departamento pero indirectos al servicio en particular; solo se incluyen si aportan valor añadido) e indirectos (generales/tecnoestructura... de administración) como los de Alcaldía
51	No
52	Sí por Departamentos que corresponden a Concejalías, y donde se proporcionan servicios
53	Diferencian finalidades genéricas y específicas (unas 200); esto es lo más importante ¿para qué se hace?; están por tanto definiendo los <i>outputs</i> para luego poder medirlos y compararlos. Estudian el coste del Departamento que normalmente corresponde a un servicio, con 1.700 conceptos
54	Muchas discusiones en la imputación, no se ponen de acuerdo a lo largo de los años. A todos los servicios se les aplica un incremento del 8% sobre los costes directos y semidirectos, en concepto de costes indirectos, porcentaje que procede de un estudio que realizan cada 4 años.
55	En algunos casos se utiliza el valor de mercado como referencia, como el uso de dominio público, y los costes de oportunidad por la utilización del local de Bomberos (coste también de mercado). No es posible la comparabilidad debido a la disparidad de servicios que se proporcionan, habría que realizar un estudio exhaustivo sobre las unidades de medida. Considera que el estudio de costes se debía realizar a todos los servicios, tengan o no tasas, y que los que tienen tasas éstas deberían cubrir los costes si los servicios son eficientes. No utilizan la clasificación funcional (poco útil) sino la de por programas pero algo cambiada en función de sus necesidades.
60	
61	Relación de Ingreso con el gasto. En los casos en los que el ingreso depende del gasto realizado

10	5.- Municipio de 20.001-100.000 habitantes
21	
22	Si
23	Aceptable
24	Es mejorable y están interesados en ello pero faltan recursos y directrices comunes
25	el mismo
26	Para cumplir con su obligatoriedad, para poder analizar su evolución y para poder desarrollarlo y explotarlo cuando sea necesario
30	
31	La responsabilidad y ejecución de todas estas tareas se centra en una misma persona. Utilizan Sareko
40	
41	<i>Full costing</i>
43	se incorporan en su totalidad con una asignación proporcional a los costes directos
44	se incorporan en su totalidad con una asignación proporcional a los costes directos

45	se incorporan en su totalidad con una asignación proporcional a los costes directos
46	se incorporan todo el Capítulo VI como costes indirectos
47	se incorporan los intereses como costes indirectos
50	Si
51	No
52	No
53	Asignación proporcional de los costes indirectos en función del importe de los costes directos
54	Consideran 14 servicios
60	El cálculo del agua y basuras lo tratan aparte
61	

10	6.- Municipio de 20.001-100.000 habitantes
20	Si
21	
22	si
23	muy alto
24	Comenta que falta definir una primera base de definición de qué, cómo y hasta para qué
25	muy alto
26	Para las ordenanzas
30	Sareko +Word
31	Hay varias personas que lo realizan
32	Sareko, Excel? Word
33	costes, rendimientos y rentabilidad de los servicios sujeto a tasa y PPs
40	
41	<i>Full costing</i>
43	si
44	si
45	??
46	si
47	Si. Porcentaje aproximado del valor del Inmovilizado del Cementerio respecto del valor total Inmovilizado al 31-12-2012)
48	si
50	si
51	no
52	si
53	si
54	Mantienen claves de reparto analizados y establecidos hace años.

10	7.- Municipio de 20.001-100.000 habitantes
21	
22	No
24	Son conscientes de la obligatoriedad de llevar un sistema de costes.
60	Aplican el IPC año a año.

10	8.- Municipio de 10.001-20.000 habitantes
21	
22	Si
24	Muy Alto

25	Muy Alto
26	Al margen de cumplir con la legalidad establecida sobre la materia, a través de la información proporcionada por el sistema de costes diseñado el ayuntamiento decide cual es la política a seguir en la fijación de los tasas y precios públicos
30	
31	Fundamentalmente tienen una doble vía de recogida de información: información presupuestaria proporcionada por SAREKO y no presupuestaria proporcionada por la empresa subcontratada que gestiona el inventario municipal
32	Una aplicación denominada WINCOSTES y EXCEL
33	Calcula los costes directos e indirectos por centro de coste (concepto similar a servicio) en el que participan tanto los gastos presupuestarios como los no presupuestarios (amortizaciones). Asimismo tienen en cuenta los ingresos presupuestarios que genera cada uno para calcular el nivel de cobertura de cada centro
40	
41	<i>Full costing</i>
43	En la medida de lo posible realiza una imputación directa de los gastos de personal a los centros de coste. En aquellos casos en los que no se puede realizar esta imputación se utiliza alguna clave de reparto para su distribución
44	Imputación directa y claves de reparto
45	Imputación directa
46	A través de empresa subcontratada para la ocasión, realizan una actualización del inventario con una periodicidad anual
47	Si imputa los costes financieros
50	Si, costes directos e indirectos
51	No
52	Si, centros de coste
53	Los costes indirectos se distribuyen en proporción a la participación de los costes directos
60	
61	*Hay muchos servicios que están externalizados. Muchos servicios, si se realizarán con recursos municipales el coste sería mayor. Además, el ayuntamiento tiene una política que propicie la participación ciudadana en las diferentes actividades. * IMPORTANTE!! Definir para quién es el cálculo de costes: alcalde, diputación, comparabilidad externa,... FLEXIBILIDAD.
62	El ayuntamiento tiene 5 empresas públicas y un organismo autónomo (San Martín Egoitza). Los servicios prestados por estos entes no se tienen en cuenta entre los servicios que realiza el ayuntamiento. Las empresas citadas llevan una contabilidad privada.

10	9.- Municipio de 5.001-10.000 habitantes
21	
22	Si
23	Aceptable
24	Es mejorable y están interesados en ello pero faltan recursos y directrices comunes
25	el mismo
26	Para cumplir con su obligatoriedad, para poder analizar su evolución y para poder desarrollarlo y explotarlo cuando sea necesario
30	
31	La responsabilidad y ejecución de todas estas tareas se centra en una misma persona. Sareko
40	
41	<i>Full costing</i>
43	se incorporan en su totalidad con una asignación proporcional a los costes directos
44	se incorporan en su totalidad con una asignación proporcional a los costes directos
45	se incorporan en su totalidad con una asignación proporcional a los costes directos
46	se incorporan todo el Capítulo VI como costes indirectos

47	se incorporan los intereses como costes indirectos
50	Si
51	No
52	No
53	Asignación proporcional de los costes indirectos en función del importe de los costes directos
54	Consideran 14 servicios
60	El cálculo del agua y basuras lo tratan aparte

10	10.- Municipio de 5.001-10.000 habitantes
21	
22	Si, algo
26	Deduzco que por obligación normativa
30	
31	Sareko
40	SERVICIO DE DISTRIBUCIÓN DOMICILIARIA DE AGUA POTABLE, DE ALCANTARILLADO Y DE TRATAMIENTO Y DEPURACIÓN DE AGUAS RESIDUALES
41	Art. 24 de la Norma Foral 11/1989 reguladora de las haciendas Locales de Gipuzkoa: criterios para fijación de tasas:... se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, incluidos 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 se exige la tasa..."
43	Sí, directo y de estructura
44	Sí
45	Sí
46	
47	Sí (estimación del inventario y valoración por Aguas de Añarbe). Ante la ausencia de información se procede a su estimación de acuerdo con los criterios habituales aplicados en la configuración de esta red. Para su valoración se utilizan los de reposición a día del estudio.
50	
54	Diferencia tres tipos de gastos de estructura: los derivados del coste de personal de la estructura, los relacionados con diversas asistencias técnicas y los relativos a los gastos de alquiler o a la amortización de los elementos comunes del inmovilizado que son utilizados parcialmente por el servicio.
60	Aplican el IPC año a año.(ORDENANZA)
61	Tienen un "Estudio de costes de los servicios municipales de distribución domiciliar de agua potable y de alcantarillado" de septiembre de 2013, elaborado por BETEAN auditoria.

10	11.- Municipio de 5.001-10.000 habitantes
21	
22	No, porque le faltan los indirectos y amortizaciones
30	
31	Sareko
32	Excel. Ander y Agustin han realizado un estudio más pormenorizado de la información que se trabaja con la Excel.
33	Seguimiento y control del presupuesto (parecido a Donostia). La mayor ventaja está en la actualización del ADO que suministra información actualizada de la ejecución de programas.

10	12.- Municipio de 1.001-5.000 habitantes
21	

22	Si
24	Muy Alto
25	Muy Alto
26	Al margen de cumplir con la legalidad establecida sobre la materia, a través de la información proporcionada por el sistema de costes diseñado el ayuntamiento decide cual es la política a seguir en la fijación de los tasas y precios públicos
30	
31	Fundamentalmente tienen una doble vía de recogida de información: información presupuestaria proporcionada por SAREKO y no presupuestaria proporcionada por la aplicación que gestiona el inventario municipal
32	Fundamentalmente EXCEL
33	Calcula los costes directos e indirectos por centro de coste (concepto similar a servicio) en el que participan tanto los gastos presupuestarios como los no presupuestarios (amortizaciones). Asimismo tienen en cuenta los ingresos presupuestarios que genera cada uno para calcular el nivel de cobertura de cada centro
40	
41	<i>Full costing</i>
43	Teniendo en cuenta los centros de coste definidos previamente, se realiza una distribución en % de dedicación de cada uno de los trabajadores a cada de los centros. Asimismo se elabora una escala entre el personal de mayor y menor coste. Teniendo en cuenta el % de participación y la escala que corresponde a cada persona, se calcula el porcentaje que cada centro participa del gasto total del Capítulo I
44	Imputación directa y claves de reparto
45	Imputación directa
46	A través de una aplicación específica realizan una actualización del inventario con una periodicidad anual
47	No imputa los costes financieros
50	Si, costes directos e indirectos
51	No
52	Si, centros de coste
53	El capítulo primero combina escala de remuneraciones con % de participación en los servicios. En el resto de costes, la distribución de los indirectos se realiza en función del peso específico de los directos

10	13.- Municipio de 1.001-5.000 habitantes
20	no
21	
22	no
24	Son conscientes de la obligatoriedad de llevar un sistema de costes.
25	El cálculo de los costes no se plasma en ningún documento y por operatividad se realiza un cálculo objetivo "aproximado".

10	14.- Municipio de menos de 1.000 habitantes
20	Coste directos
21	
22	si
23	Dudoso, actualizan el IPC de las tasas.
24	medio
25	medio
26	No llevan ni están obligados por ser una población menor de 1.000 habitantes. Tienen el

	estudio realizado por petición expresa del gobierno central , “Fiscalización de servicios municipales 2011”
30	Recoge datos de SAREKO y los procesa de forma manual.
31	La responsabilidad y ejecución de todas estas tareas se centra en una misma persona.
32	Word
33	Los cinco requeridos por el gobierno central y los que están sujetos a tasas y PPs
40	
41	Directos
43	no
44	si
45	no
46	no
47	no
48	no
50	si
51	no
52	no

10	15.- Municipio de menos de 1.000 habitantes
20	Coste directo
21	
22	no
23	baja
24	baja
25	baja
26	No lleva. Actualiza el IPC
30	No utiliza Sareko, utiliza SIGE
31	Word

12.4.7 Anexo III: Metodología para la aplicación de un sistema de costes de los servicios públicos municipales de Gipuzkoa en SIGE/SAREKO

INTRODUCCIÓN

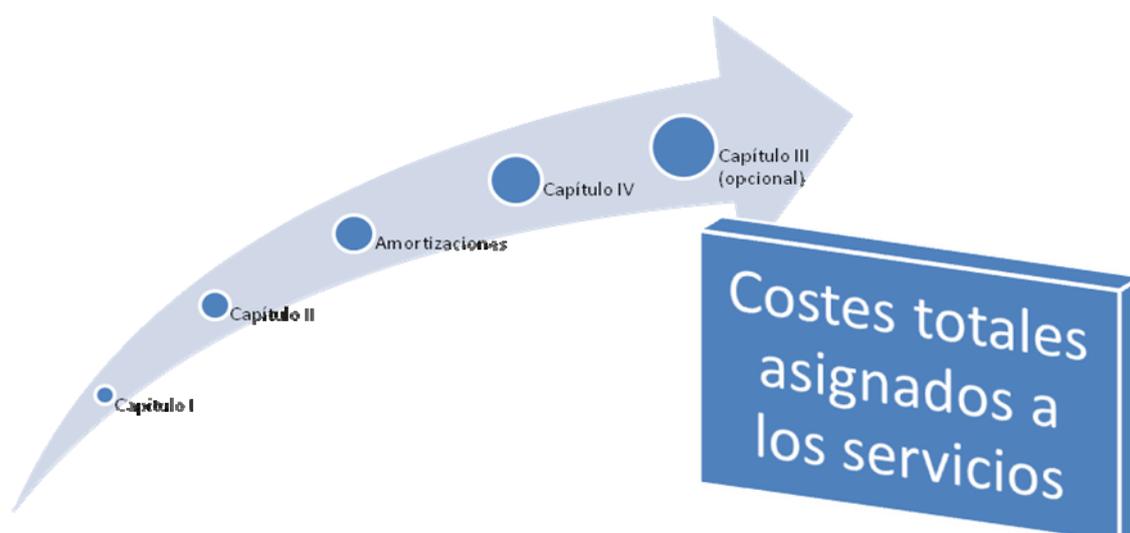
Este informe pretende ser la base para el diseño de un sistema de costes, en la aplicación informática SIGE/SAREKO, en el que se va a implantar la metodología de costes de los servicios públicos municipales de Gipuzkoa diseñado por este mismo grupo de investigación y entregado en el informe final de 1 de julio de 2014.

El objetivo de este informe es facilitar la comprensión de la metodología y el entendimiento para que la labor del equipo técnico de informática que gestiona el diseño para el proceso del *input* de datos, su manipulación y el *output* de los resultados obtenidos o informes sea lo más coherente y pragmático posible. Para ello se realiza una síntesis de la metodología y unas definiciones orientadas a la comprensión del equipo que no necesariamente es experto en la materia de costes.

1. METODOLOGÍA DE COSTES PROPUESTA

Se ha buscado que el modelo que se presenta no contradiga la última propuesta realizada por la Administración Central y que ambas metodologías sean complementarias, y al mismo tiempo pueda servir para implantar una metodología más completa.

Factores de coste



2. *EL PROCESO A SEGUIR PARA QUE CADA UNA DE LAS PARTIDAS DE GASTO
PRESUPUESTARIO Y EXTRAPRESUPUESTARIO SEAN PARTE DEL COSTE DE UN
SERVICIO PÚBLICO FINALISTA*

El proceso se divide en partes: *Input*, procesamiento y *output*

1. *INPUT*

- A. **Carta de servicios:** Para el cálculo del coste del servicio, es imprescindible conocer la titularidad de la gestión del servicio y si es o no un servicio finalista (Conviene realizarlo al principio aunque se podrá modificar más adelante):
- a) El usuario tiene que listar su clasificación por programas (están definidos 107 grupos de programas y programas, Anexo I), pudiendo añadir los programas o subprogramas (no grupos de programas) que considere necesarios. Ejemplo: Si hay un servicio de informática que da servicio a otros pero no a la ciudadanía, esta actividad, servicio no finalista, centro de coste o intermedio, será un nuevo programa o subprograma. Siendo el total en este caso de 108.
 - b) Activará su carta de servicios (finalistas y no finalistas). Ejemplo: de los 108 servicios elegirá los que se llevan a cabo en su municipio. Supongamos que son 100=80 finalistas + 20 no finalistas.
 - c) Establecerá
 - a. **la forma** en la que se realiza el servicio (grupo de programa o programa). Esta información, **la forma en la que se gestiona el servicio**, condiciona el cálculo del coste del servicio o el coste que le supone el servicio al ayuntamiento, asimismo, es fundamental para una posterior posible consolidación.
 - El proyecto de orden del cálculo de coste efectivo define 11 formas de gestión que consideramos suficientes (la aplicación llevaría por defecto la primera, Anexo II).
 - En los casos en los que un mismo servicio (grupo de programa o programa) se preste de distintas formas habrá que añadir servicios con una codificación de un nivel inferior, subprogramas en el caso de programas.
 - b. **La tipología** del servicio, actividad o centro de coste (grupos de programa y programa). Es decir, **si es finalista o no finalista**, intermedio o DAG (grupo 9).
- B. **Imputación de las partidas** presupuestarias de gastos y extrapresupuestarias (amortizaciones) a un servicio finalista o servicio no finalista, a los 107 más los que el usuario haya incorporado y que estén activos (en el ejemplo 100). Se establecen tres formas de realizarlo, la automática, semiautomática y la manual:
- a. Automática: Se reparte en función de todos los servicios activados (finalistas y no finalistas):

- i. En proporción a los costes ya asignados en forma manual y en forma semiautomática⁹⁹.
 - ii. En distribuciones lineales
- b. Semiautomática: **Se eligen los servicios** a los que se debe imputar el coste y la clave de reparto puede ser:
 - i. En proporción a los costes ya asignados a los servicios elegidos en forma manual y semiautomática.
 - ii. En distribuciones lineales entre los servicios elegidos.
- c. Manual: **Se elige el/los servicios** a los que se debe imputar el coste y la clave de reparto puede ser:
 - i. Manual en porcentaje
 - ii. Manual en unidades de obra (tiempo, espacio, peso,... horas, metros, toneladas, tomas de agua, puntos de luz,...)
 - iii. Manual en euros

A la hora de utilizar un criterio u otro tanto en la elección de los servicios como en la clave de reparto, es muy importante realizar y guardar una pequeña memoria que fundamente el criterio utilizado y su cálculo, debería ser obligatoria, al menos, una nota puesto que, pasado no demasiado tiempo, se suele olvidar el criterio, más o menos válido, utilizado.

Posibles notas: a) ...

b) ...

- ❖ Capítulo I Gastos de personal. Al ser el capítulo económicamente más significativo, resulta trascendental un adecuado reparto de este capítulo. Realmente no presenta mayores problemas de imputación salvo la tarea de recopilación de los datos o de la información. Hay que tener en cuenta las tareas encomendadas en los contratos y se pueden añadir, en los casos en los que puedan ser oportunas, por ejemplo los partes de trabajos o entrevistas personales. La opción más práctica es la de la asignación por porcentaje al/los servicio/s.
- ❖ Capítulo II Gastos en bienes corrientes y de servicios. Normalmente es un coste directo al servicio y cuando no lo es, suele haber unidades de obra y claves de reparto suficientemente significativas y habitualmente utilizables.
- ❖ Capítulo IV Transferencias corrientes. No suelen tener dificultades de imputación pero son partidas delicadas que pueden referirse al coste que

⁹⁹ Por defecto, la aplicación imputa en primer lugar en proporción a los costes ya asignados en el siguiente orden: primero la forma manual y segundo la forma semiautomática, tercero la distribución lineal automática y por ultimo vendría la proporción automática a estos costes asignados.

le supone al ayuntamiento el servicio y no el coste del servicio municipal. En los casos en los que se lleve a cabo la consolidación los saldos quedan saldados.

- ❖ Costes extrapresupuestarios, Amortizaciones. Se imputa normalmente de forma directa al servicio o con una clave de reparto (como puede ser el uso por horas o metro²) a precio de coste. Dada la importancia de estos importes, desde la óptica de la comparabilidad, sería interesante poder deducir los costes asociados a este concepto como son los gastos de mantenimiento de inmovilizados, de alquileres y/o, el *renting*.

C. **Asignación de los costes de los servicios no finalistas** a los servicios finalistas (excepto el DAG o el área de gasto 9 y 0 de la clasificación por programas). Ejemplo: de los 20 no finalistas se quitan los DAG (supongamos 10) y los 10 restantes se distribuyen entre los 80 finalistas.

Se asignan en base a las tres formas de ejecución, la automática, semiautomática y la manual. Esta imputación no debe influir en el reparto automático en proporción a los costes ya asignados en forma manual y semiautomática de las partidas presupuestarias y de las amortizaciones del apartado B.

D. **Asignación de los costes D.A.G.** (Dirección y Administración General de la entidad Área de gasto 9). Ejemplo: los 10 de DAG. Se asignan en base a las tres formas de ejecución, la automática, semiautomática y la manual. En esta asignación automática o semiautomática se suelen utilizar como claves de reparto:

- porcentajes de costes directos,
- porcentajes de gasto de Capítulo I,
- en proporción al resto de costes
- distribuciones lineales...

Esta imputación no debe influir en el reparto automático en proporción a los costes ya asignados en forma manual y semiautomática de los apartados B y C.

E. **Opcional:** asignación del Capítulo III **Gastos financieros**. Se asignan en base a las tres formas de ejecución, la automática, semiautomática y la manual.

2. PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Con objeto de contribuir a facilitar la comprensión de la terminología utilizada tanto en la metodología propuesta como en la hoja electrónica que servirá de soporte a la exposición que realizará el grupo de investigación de la UPV/EHU en la reunión del 13 de octubre de 2014, adjunto se explicitan algunos términos directamente relacionados con el proceso de cálculo de costes de los servicios públicos que ofrece un ayuntamiento en Gipuzkoa:

1. Coste operativo directo

Los que se vinculan con el servicio sin ningún problema de reparto y son necesarios para su realización.

Ejemplos: Costes del personal que presta ese servicio; transferencias corrientes vinculadas a un servicio.

2. Coste operativo indirecto

Los que se vinculan con el servicio pero con problemas de reparto (teniendo que elegir unidades de obra o claves de reparto para ello) y son necesarios para su realización.

Ejemplos: Costes del personal que trabaja con varios servicios; Transferencias corrientes a dos servicios conjuntamente; coste de energía si se presta a un departamento o centro con varios servicios y existe un medidor de su consumo.

3. Coste DAGS- directo

Los costes que se vinculan con el servicio pero que corresponden a actividades de gestión y administración de éste.

Ejemplos: coste de personal de los directivos y administrativos del servicio; costes de personal de los concejales adscritos a ese servicio.

4. Coste DAGS- Indirecto

Los costes que se vinculan con varios servicios pero que corresponden a actividades de gestión y administración de éstos. Se necesitan claves de reparto para su imputación correspondiente.

Ejemplos: coste de personal de los directivos y administrativos de varios servicios; costes de personal de los concejales adscritos a varios servicios.

5. Reparto coste servicio no finalista (auxiliar)/finalista pero como servicio de apoyo

Servicio no Finalista (auxiliar): Costes que corresponden a servicios cuya finalidad es prestar ayuda a otros servicios finalistas: por ejemplo: Informática, Mantenimiento, etc. Su coste deberá repartirse entre los servicios finalista en función de claves de reparto, fundamentalmente partes de trabajo.

Cada ayuntamiento deberá determinar qué servicios son auxiliares de otros e incorporarlos dentro de los programas o subprogramas.

Servicio finalista de apoyo: Son servicios finalistas pero que parte de su coste debe repartirse a otros servicios finalistas si prestan ayudas a éstos. Deberá medirse la ayuda que se presta a través de una unidad de obra que sirva de reparto posterior de los costes: por ejemplos horas de personal utilizadas por el otro servicio.

Ejemplos: Policía municipal que proporciona seguridad ante un acontecimiento cultural o deportivo o ayuda a servicios sociales; euskera que presta ayuda a otro servicio finalista para realizar traducciones de documentos.

6. Coste DAGE

Son los costes generales de la entidad no adscritos a ningún servicio concreto. Es lo que se denomina la tecnoestructura.

Ejemplos: Alcaldía, técnicos asesores, amortización del edificio, mantenimiento del edificio...

7. Coste amortizaciones

Las que corresponden al uso de los distintos inmovilizados de la entidad. Para este cálculo se necesita una ficha de inventario de cada bien, con su precio de adquisición y su vida útil estimada.

A efectos de la comparabilidad, si alguna entidad no incorpora este concepto de coste se deberá eliminar también la parte de arrendamientos de inmovilizados que se tenga en esa entidad o con la que se quiera comparar.

Sería recomendable la utilización del precio de reposición en vez del precio de adquisición o coste histórico.

8. Costes financieros

Todos los costes financieros generados por la solicitud de fondos específicos necesarios para la realización de un servicio, deberán cargarse directamente a ese servicio. Por ejemplo: la petición de un préstamo para la compra de un edificio en donde se va a ofertar un servicio específico, genera un coste financiero que se cargará a ese servicio.

El resto de costes financieros (e incluso los de costes-oportunidad si se cree necesario) serán costes indirectos que deberán repartirse normalmente en función del resto de costes ya asignados a cada servicio.

3. OUTPUT

Como resultado se obtienen los cinco estratos de coste y excepcionalmente el Listado 2'. Debido a los casos de inexistencia de inventarios económicamente actualizados las amortizaciones no se consideran hasta el estrato 4. No obstante, además de ser sumamente importante el "Coste completo funcional del servicio" cuando haya unos inventarios valorados adecuadamente, conseguir unos inventarios actualizados no debe dejar de ser un objetivo.

+ Costes operativos (directos e indirectos) + Coste D.A.G. del servicio (directos e indirectos)
--

= ESTRATO 1 **Coste funcional primario del servicio**

+ Coste de servicios de apoyo no finalistas (directos e indirectos)

+ Coste de servicios de apoyo finalistas

= ESTRATO 2. **Coste funcional del servicio**

+ Amortizaciones (directos e indirectos) +amortizaciones de servicios no finalistas + amortizaciones servicios finalistas

ESTRATO 2 PLUS. Coste completo funcional del servicio (ASIMILABLE A COSTE EFECTIVO)

+ Coste D.A.G. (Dirección y Administración General de la entidad)

= ESTRATO 3= ESTRATO 2 + D.A.G.= **Coste semicompleto del servicio sin considerar amortizaciones y financiación**

+ Amortizaciones (directos e indirectos) +amortizaciones de servicios no finalistas + amortizaciones de servicios finalistas

= ESTRATO 4. **Coste completo del servicio sin considerar la financiación (Full costing)**

+ Coste financiación

= ESTRATO 5. **Coste completo con financiación (coste completo “reforzado”: Full costing reforzado)**

A cada uno de los estratos y listado del servicio finalista se les podrán asignar los ingresos, directa o indirectamente relacionados, para obtener los márgenes correspondientes. También se les puede asignar los indicadores unitarios que el Proyecto de Orden de cálculo de coste efectivo ha publicado. Algunas “unidades físicas de referencia” expuestas pueden servir tal cual o añadiendo algún indicador que mida mejor los objetivos propuestos por los municipios de Gipuzkoa.

3. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE LA APLICACIÓN

Con objeto de que la aplicación diseñada contribuya a facilitar todo el proceso de cálculo de los costes de los servicios públicos que ofrecen las entidades locales de Gipuzkoa, es necesario que el sistema diseñado reúna, entre otras, las siguientes características:

- i) **Reversibilidad:** dado que se pretende dar la opción de calcular de forma automática el coste de cada servicio, es importante que el gestor pueda realizar las simulaciones que estime oportunas con objeto de incorporar los ajustes necesarios en el proceso de cálculo. En este sentido es imprescindible que la aplicación ofrezca la posibilidad de deshacer parte o la totalidad de las simulaciones realizadas.
- j) **Niveles:** en consonancia con la metodología desarrollada, en la aplicación se establecerán todos los procesos necesarios para un correcto cálculo del coste total de los servicios ofrecidos por la entidad. No obstante, con objeto de dar respuesta a las necesidades reales de los distintos tipos de entidades, sería deseable

establecer diferentes niveles de desarrollo de la aplicación en función de su nivel de complicación.

- k) **Servicios:** en la aplicación se presentará un catálogo de servicios vinculado, previsiblemente, al programa de gasto. Cada entidad, si así lo desea, debe tener la posibilidad de seleccionar los servicios sobre los que desea realizar un cálculo de costes.
- l) **Automatización:** aunque la posibilidad de ofrecer esta alternativa tiene el gran riesgo de que sea activado en exceso, es deseable que el proceso de cálculo de costes se realice de forma automática, sobre todo en aquellos casos donde se han realizado con antelación los ajustes necesarios que garanticen un cálculo razonable.
- m) **Integrado:** es cierto que en el proceso de cálculo de los costes intervienen elementos de distinta naturaleza pero, en la medida de lo posible, sería deseable que todos los datos necesarios se incorporaran automática o manualmente en la propia aplicación sin necesidad de "externalizar" dicho proceso por el riesgo que conlleva tal acción.
- n) **Ayuda:** siguiendo el protocolo de actuación utilizado para otras aplicaciones, la aplicación que realizará el cálculo de los costes tendrá su propio manual de usuario. No obstante, sería de gran valía analizar la posibilidad de incorporar en la propia aplicación algún sistema de ayuda que proporcione información suficiente en cada de los apartados del proceso de cálculo.
- o) **Exportar:** la aplicación debe permitir exportar la información que precisa el usuario a formatos estandarizados tipo hojas electrónicas, bases de datos,...
- p) **Informes:** tal y como se recoge en el punto siguiente, la aplicación debe permitir obtener diferentes tipos de informes en función de las necesidades de cada usuario.
- q) **Comparable:** con objeto de que esta herramienta sea considerada pieza clave en la gestión económico-financiera de la entidad, es preciso que permite establecer comparaciones tanto en el tiempo como en el espacio de los apartados más relevantes recogidos en la metodología.

4. INFORMES FINALES

Una vez realizados los cálculos y obtenido el *output*, será cuestión de listar diferentes informes que tengan como eje central la comparabilidad en tiempo y en espacio. En tiempo, comparando el resultado del mismo servicio en otros ejercicios, años, ¿meses? Y, en espacio, comparando el resultado del servicio con otros servicios del mismo municipio o con los resultados del mismo servicio de otros municipios u otros servicios de otros municipios.

- a) Informe general por servicios finalistas (66 Filas de servicios, 5 columnas de gasto+5 estratos+listado+ indicador + coste/unidad)

- b) Informes parciales de servicios finalistas por estratos
- c) Informes parciales de servicios finalistas por capítulos
- d) Informes parciales de servicios finalistas por capítulos y por cada estrato
- e) Informes parciales de servicios finalistas por costes directos
- f) Informes parciales de servicios finalistas por costes imputados de forma manual
- g)

Anexo I

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	Programas	Denominación
1				SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.
	13			Seguridad y movilidad ciudadana.
		130		Administración general de la seguridad y protección civil.
		132		Seguridad y Orden Público.
		133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento
		134		Movilidad urbana.
		135		Protección civil.
		136		Servicio de prevención y extinción de incendios.
	15			Vivienda y urbanismo.
		150		Administración General de Vivienda y urbanismo.
		151		Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.
		152		Vivienda.
			1521	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.
			1522	Conservación y rehabilitación de la edificación.
		153		Vías públicas.
			1531	Acceso a los núcleos de población.
			1532	Pavimentación de vías públicas.
	16			Bienestar comunitario.
		160		Alcantarillado.
		161		Abastecimiento domiciliario de agua potable.
		162		Recogida, gestión y tratamiento de residuos.
			1621	Recogida de residuos.
			1622	Gestión de residuos sólidos urbanos.
			1623	Tratamiento de residuos.
		163		Limpieza viaria.
		164		Cementerio y servicios funerarios.
		165		Alumbrado público.
		166		Evacuación y tratamiento de aguas residuales
	17			Medio ambiente.
		170		Administración general del medio ambiente.
		171		Parques y jardines.
		172		Protección y mejora del medio ambiente.
			1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
		173		Playas
2				ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.
	21			Pensiones.
		211		Pensiones.
	22			Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
		221		Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
	23			Servicios Sociales y promoción social.
		231		Asistencia social primaria.
	24			Fomento del Empleo.
		241		Fomento del Empleo.
3				PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE.
	31			Sanidad.
		311		Protección de la salubridad pública.
		312		Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.
	32			Educación.
		320		Administración general de educación.
		321		Creación de Centros docentes de enseñanza preescolar y primaria.
		322		Creación de Centros docentes de enseñanza secundaria.
		323		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza preescolar y primaria y educación especial.
		324		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.
		325		Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

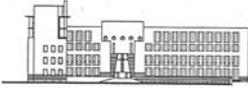
		326		Servicios complementarios de educación
		327		Fomento de la convivencia ciudadana.
	33			Cultura.
		330		Administración general de cultura.
		332		Bibliotecas y Archivos.
			3321	Bibliotecas públicas.
			3322	Archivos.
		333		Equipamientos culturales y museos.
		334		Promoción cultural.
		335		Euskara
		336		Protección y gestión del Patrimonio Histórico-Artístico.
		337		Instalaciones de ocupación del tiempo libre
		338		Fiestas populares y festejos.
	34			Deporte.
		340		Administración general de deportes.
		341		Promoción y fomento del deporte.
		342		Instalaciones deportivas.
4				ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO.
	41			Agricultura, Ganadería y Pesca.
		410		Administración general de agricultura, ganadería y pesca.
		412		Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.
		414		Desarrollo rural.
		415		Protección y desarrollo de los recursos pesqueros.
		419		Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca.
	42			Industria y energía.
		420		Administración General de Industria y energía.
		422		Industria.
		423		Minería.
		425		Energía.
	43			Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		430		Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		431		Comercio.
			4311	Ferías.
			4312	Mercados, abastos y lonjas.
			4313	Comercio ambulante.
		432		Información y promoción turística.
		433		Desarrollo empresarial.
		439		Otras actuaciones sectoriales.
	44			Transporte público.
		440		Administración general del transporte.
		441		Transporte de viajeros.
			4411	Transporte colectivo urbano de viajeros.
			4412	Otro transporte de viajeros.
		442		Infraestructuras del transporte.
		443		Transporte de mercancías.
	45			Infraestructuras.
		450		Administración general de infraestructuras.
		452		Recursos Hidráulicos.
		453		Carreteras.
		454		Caminos vecinales.
		459		Otras infraestructuras.
	46			Investigación, desarrollo e innovación.
		462		Investigación y estudios relacionados con los servicios públicos.
		463		Investigación científica, técnica y aplicada.
	49			Otras actuaciones de carácter económico.
		491		Sociedad de la información.
		492		Gestión del conocimiento.
		493		Protección de consumidores y usuarios.

9				ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL.
	91			Órganos de gobierno.
		912		Órganos de gobierno.
	92			Servicios de carácter general.
		920		Administración General.
		922		Coordinación y organización institucional de las entidades locales.
		923		Información básica y estadística.
			9231	Gestión del Padrón Municipal de Habitantes.
		924		Participación ciudadana.
		925		Atención a los ciudadanos.
		926		Comunicaciones internas.
		929		Imprevistos, situaciones transitorias y contingencias de ejecución.
	93			Administración financiera y tributaria.
		931		Política económica y fiscal.
		932		Gestión del sistema tributario.
		933		Gestión del patrimonio.
		934		Gestión de la deuda y de la tesorería.
	94			Transferencias a otras Administraciones Públicas.
		941		Transferencias a Comunidades Autónomas.
		942		Transferencias a Entidades Locales territoriales.
		943		Transferencias a otras Entidades Locales.
		944		Transferencias a la Administración General del Estado.
0				DEUDA PÚBLICA.
	01			Deuda Pública.
		011		Deuda Pública.

Anexo II

12. *Gestión directa por la entidad local*
13. *Gestión directa por organismo autónomo de la entidad local*
14. *Gestión directa por entidad pública empresarial*
15. *Gestión directa por sociedad mercantil local*
16. *Gestión indirecta mediante concesión, gestionando el concesionario el servicio a su riesgo y ventura.*
17. *Gestión indirecta interesada, compartiendo la entidad local y el empresario los resultados de explotación en la proporción fijada en el contrato.*
18. *Gestión indirecta por concierto.*
19. *Gestión indirecta por sociedad de economía mixta.*
20. *Gestión mancomunada.*
21. *Gestión por convenio de colaboración interadministrativo.*
22. *Gestión consorciada.*

12.4.8 Anexo IV: Documento justificativo para las entidades colaboradoras

 Universidad del País Vasco	 Euskal Herriko Unibertsitatea	 Gipuzkoako Foru Aldundia Ogasun eta Finantza Departamentua Departamento de Hacienda y Finanzas	 ENPRESA IKASKETEN UNIBERTSITATE ESKOLA ESCUELA UNIVERSITARIA DE ESTUDIOS EMPRESARIALES DONOSTIA - SAN SEBASTIÁN
--	---	---	--

Udaleko Kontu hartzaile jn./and.

Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentuarekin elkarlanean UPV/EHUko Donostiako Enpresa Ikasketen Unibertsitate Eskolako irakasle talde bat Gipuzkoako toki erakunde **zerbitzu publikoen kostu sistema bat** ezartzearen aldeko lanak burutzen ari da. Metodologia hau Gipuzkoako toki erakunde gehienetan erabiltzen den informazio sistema komuna den SAREKO-n ezarri nahi da, eta bide batez, 27/2013 Legea, abenduaren 27koa, toki-administrazioaren arrazionalizazio eta iraunkortasunari buruzkoa bete eta bere 116 ter artikuluan aipatutako betebeharrak gauzatu.

Proposatutako metodologian oinarrituta, IZFE-k egina dauka zerbitzu publikoen kostua kalkulatzeko erabiliko den prototipoa. Beraz, bere erabilgarritasun eta egokitasun praktikoa baieztatu eta ontzat emateko ezinbestekoa da zuen parte-hartzea. Horregatik, **zuentzako baliagarria izan nahi duen prototipoa probatzeko partaidetza eskatu nahi dizuegu.**

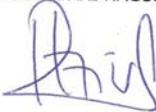
Zalantzarik izanez gero, harremanetarako pertsonak ondokoak dira:

- Ander Ibarloza (UPV/EHU)
 edo ander.ibarloza@ehu.eus
- Agustin Erkizia (UPV/EHU)
 edo agustin.erkizia@ehu.eus

Zure lankidetzak eskertuz eta aurreikusitako helburuak beteko diren itxaropenarekin, aukera honetaz baliatzen gara agurtzeko

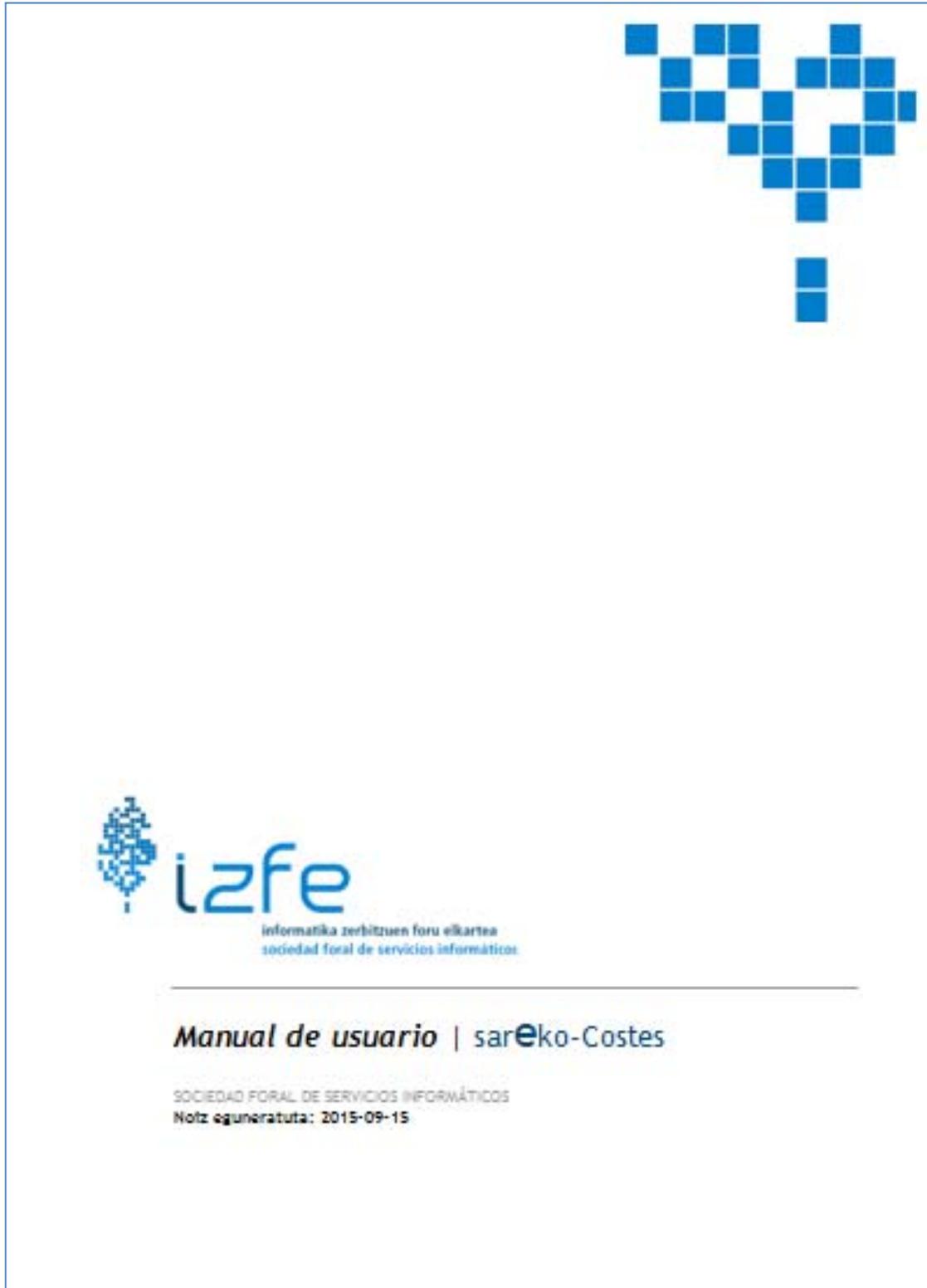
Donostian, 2015ko ekainaren 17an

ZERGA ETA FINANTZA POLITIKAKO
ZUZENDARI NAGUSIA



Sin.: Itziar Miner Canflanca

12.4.9 Anexo V: Portada del Manual del módulo de Gestión de costes



1. Introducción.....	4
2. Módulos de Administración.....	5
3. Nuevo módulo: Gestión de Costos.....	6
3.1. Programas activos.....	6
3.1.1. Activar programas opcionales.....	8
3.1.2. Descarga de datos Excel.....	9
3.1.3. Descarga de amortizaciones.....	10
3.1.4. Alta masiva de ingresos.....	12
3.1.5. Actualizar valores de unidades.....	14
3.1.6. Configuración del programa.....	15
3.1.6.1. Datos generales.....	15
3.1.6.2. Configuración del reporte.....	17
3.1.6.3. Asignación de unidades.....	20
3.2. Ajustes iniciales.....	21
3.2.1. Lista de ajustes.....	22
3.2.2. Nuevo ajuste.....	22
3.2.3. Descarga de datos Excel.....	23
3.2.4. Alta masiva de ajustes.....	23
3.2.5. Ver estado conciliación.....	25
3.3. Informes.....	27
3.3.1. Costo efectivo.....	30
3.3.2. Costo unitario.....	34
3.3.3. Porcentaje de coberturas.....	34

12.4.10 Anexo VI: Curso “Gestor de costes en SAREKO. Costes y coberturas de los servicios municipales en un click”



AREA FORMATIVA:	Area económica
MODALIDAD:	PRESENCIAL
IDIOMA:	Euskara



PLAN DE FORMACIÓN TRANSVERSAL 2015

Gestor de costes en SAREKO. Costes y coberturas de los servicios municipales en un click.

CÓDIGO

INFORMACIÓN GENERAL

FECHAS	2 de octubre	LUGAR/AULA	Donostia. Sede del IVAP (San Bartolome kalea, 28)
DURACIÓN	5 horas	HORARIO	9:00-14:00
PLAZO MATRÍCULA	11 septiembre	VºBº	
CUPO MAX.		DIRIGIDO A	Secretarías-interventoras y secretarías-interventores e interventoras e interventores que utilicen SAREKO
CRITERIOS SELECCIÓN		PRIORIDAD	Alta
PONENTES	<p>UPV/EHU: Agustin Erkizia Ander Ibarloza</p> <p>Interventores: Begoña Gorritxategi- Aizarnazabal Pedro Etxarri eta Maria José Sánchez- Lezo y Errenteria Ander Cestona- Zestoa Pascual Elustondo- Oñati Ander Elortondo- Debagoiena M.</p>	MATERIAL	Se entregará un manual de usuario del módulo de costes de SAREKO
DISEÑO	EUDEL-DIPUTACIONES-IVAP	EQUIPAMIENTO	Acceso directo a SAREKO y proyector

QUÉ SE PRETENDE CONSEGUIR

OBJETIVOS GENERALES	Presentar la metodología del sistema de costes y el modulo de Gestión de Costes de los servicios municipales en SAREKO preparado por IZFE.
OBJETIVOS DEL ALUMNADO	Conocer el proceso de obtención de los distintos costes calculados de manera automática en SAREKO, las razones de esta traza y las distintas posibilidades de mejora semiautomática y manual. Al finalizar la acción formativa el alumno/a será capaz de obtener los costes de los servicios prestados por su ayuntamiento, de identificar cada uno de los estratos de costes acumulados de manera automática en cada uno de los servicios y de ajustar a la realidad, de forma semiautomática y manual, la imputación automática de los costes indirectos.
COMPETENCIAS	

PROGRAMA Y EVALUACIÓN

METODOLOGÍA	<p>1.- Presentación de la metodología del sistema de costes: el porqué de las fuentes de costes presupuestarias y extrapresupuestarias y de la asignación cronológica. El cumplimiento de los mínimos exigibles y la posibilidad del máximo detalle. Tasas y precios públicos, desindexación y ley de racionalización y sostenibilidad financiera.</p> <p>2.- Presentación del modulo en SAREKO y exposición de sus utilidades.</p> <p>3.- Presentación de casos prácticos reales de municipios de distintos estratos de población de Gipuzkoa. Presentación de los procesos de cálculo realizados por</p>
--------------------	--



AREA FORMATIVA:	Area económica
MODALIDAD:	PRESENCIAL
IDIOMA:	Euskara



Gestor de costes en SAREKO. Costes y coberturas de los servicios municipales en un click.

los interventores que han participado en las pruebas del prototipo que mostrarán toda la casuística posible en los distintos municipios.

4.- Se contará con la presencia del personal técnico de IZFE para aclarar dudas sobre aspectos teóricos.

Metodología de costes

1. Objetivos del sistema de costes
2. Tipos de servicios y de gestión
3. Fuentes de información de los costes y de los ingresos y la traza de coste
4. Costes y coberturas
Cuestionario, preguntas y respuestas

Modulo de Gestión de Costes en SAREKO

1. Programas activos e información extrapresupuestaria (cargas masivas e individuales)
 - a. Amortizaciones
 - b. Ingresos
 - c. Gestión externa
 - d. Unidades de medida
2. Ajustes iniciales
 - a. Capítulo 1,
 - b. Otros
 - c. Plantillas de carga masiva
 - d. Distribuciones proporcional, lineal y manual
 Cuestionario, preguntas y respuestas
3. Informes
 - a. Coste operativo, funcional, efectivo, completo y del servicio
 - b. Coste unitario
 - c. Cobertura de coste
 Cuestionario, preguntas y respuestas

Casos prácticos

1. Errenteria
2. Oñati
3. Zestoa
4. Lezo
5. Aizarnazabal
6. Debagoiena mankomunitatea
Cuestionarios, preguntas y respuestas

PROGRAMA

EVALUACIÓN

- **Objetivo de la evaluación:** Garantizar el cumplimiento de los objetivos generales y específicos del curso.
- **La evaluación albergará:** En el periodo de una semana, deberán enviar a la Diputación Foral de Gipuzkoa los informes de los costes y de las coberturas de los servicios que presta su municipio. La Evaluación final consistirá en Apto/No apto.

VALORACIÓN CURSO

- Encuesta de satisfacción del alumnado
- Encuesta de valoración del profesorado

CERTIFICADO APROVECHAMIENTO

Requisitos a cumplir:

- 80% de asistencia
- Superar la prueba de aprovechamiento

PRECIO 39€

PRESTAKUNTZA ARLOA:	ARLO EKONOMIKOA
MODALITATEA:	AURREZ AURRE
HIZKUNTZA:	EUSKARA



Kostuen kudeatzailea SAREKOn. Udal zerbitzuen kostuak, unitate kostuak eta estaldurak click batean.

 KODEA

INFORMAZIO OROKORRA

DATAK	Urriak 2	TOKIA/IKASGELA	Donostia.IVAPeko egoitza (San Bartolome kalea, 28)
IRAUPENA	5 ordu	ORDUTEGIA	9:00-14:00
MATRIKULA EPEA	Irailak 11	ONIRITZI EPEA	
IKASLE KOPURUA		HARTZAILEAK	SAREKO erabiltzen duten Idazkari-kontuhartzaile eta kontuhartzaileak
HAUTATZE IRIZPIDEAK		LEHENTASUNA	Altua
IRAKASLEA	UPV/EHU: Agustin Erkizia Ander Ibarloza Kontu-hartzaileak: Begoña Gorribategi- Aizamazabal Pedro Etxarri eta Mari José Sánchez- Lezo eta Errenteria Ander Cestona- Zestoa Pascual Elustondo- Oñati Ander Elortondo- Debagoiena M.	MATERIALA	SAREKoko kostu moduluaren erabiltzaile eskuliburua banatuko da
DISEINUA	EUDEL-FORU ALDUNDIAK-IVAP	AZPIEGITURA	SAREKOran online sarbidea eta proiektagailua

ZER LORTU NAHI DA

HELBURU OROKORRAK	Kostu sistemaren metodologia eta IZFEk prestatutako SAREKoko udal zerbitzu publikoen Kostuen Kudeaketa moduluaren aurkeztea.
IKASLEEN HELBURUAK	SAREKOn automatikoki kalkulatzen eta jasotzen diren kostu ezberdinen prozesua ezagutu, prozesu honen zergatiak ulertu eta kostu hauek hobetzeko dauden era ezberdinak aurkeztu.
GAITASUNAK	Prestakuntza ekintza amaitzean ikaslea bere udalean eskaintzen diren zerbitzuen kostuak jasotzeko, automatikoki metatutako kostu estratu ezberdinak bereizteko eta zerbitzu bakoitzak, errealiter egokitzeko, behar dituen doikuntzak egiteko gai izango da.

PROGRAMA ETA EBALUAKETA

METODOLOGIA	1.- Kostu sistemaren metodologia aurkeztuko da. Kostuen sortzapena, kostu iturri egokien eraketa neurria eta kostu metaketaren egitura eta kronologiaren arrazoiak landuko dira. Halaber, betebeharrak minimoen gauzatzeak eta azken xehetasunerainoko bideak zeintzuk diren zehaztuko dira, tasa eta prezio publikoak, desindexazio, arrazionaltasun eta finantza iraunkortasun legeak kontuan izanda. 2.- SAREKoko Kostuen Kudeaketa moduluaren aurkezpena eta bere erabilpenaren xehetasunak ezagutaraziko dira. 3.- Gipuzkoan biztanle kopuru ezberdinak dituzten udalen esperientzia praktikoa errealak aurkeztuko dira. Prototipoaren frogetan parte hartu duten kontu-
--------------------	---

PRESTAKUNTZA ARLOA:	ARLO EKONOMIKOA
MODALITATEA:	AURREZ AURRE
HIZKUNTZA:	EUSKARA



Kostuen kudeatzailea SAREKOn. Udal zerbitzuen kostuak, unitate kostuak eta estaldurak click batean.

hartzaileek beraiek egin duten prozesuen xehetasunak aurkeztuko dituzte. Honela, kasuistika oso zabala den arren gehienak barge hartzen dira.
4.- IZFEko teknikariaren presentzia izango da aplikazioari buruzko zalantza teknikoak argitzeko.

Kostuen metodologia

1. Kostu sistemaren helburuak
 2. Zerbitzu eta kudeaketa motak
 3. Kostu eta sarreraren informazio iturriak eta kostuaren metatze prozesua
 4. Kostuak eta estaldurak
- Galdera-sortak, zalantzak eta argibideak

SAREKoko Kostuen Kudeaketa modulua

1. Programa aktiboak eta aurrekontuz kanpoko informazioa (alta masiboak eta bakarkako aldatketak)
 - a. Amortizazioak
 - b. Sarrerak
 - c. Kanpo kudeaketa
 - d. Unitate baliokak
 2. Hasierako doikuntzak
 - a. 1 kapitulua
 - b. Besteak
 - c. Alta masiboen txantiloiak
 - d. Banaketa motak
 3. Txostenak
 - a. Kostu operatiboa, funtzionala, efektiboa eta zerbitzu kostua
 - b. Unitate kostua
 - c. Estaldura kostua
- Galdera-sortak, zalantzak eta argibideak

Kasu praktikoak

1. Errenteria
 2. Oñati
 3. Zestoa
 4. Lezo
 5. Aizamazabal
 6. Debagoiena mankomunitatea
- Galdera-sortak, zalantzak eta argibideak

PROGRAMA

EBALUAKETA

- Ebaluaketaren helburua: Ikastaroaren helburu orokor eta zehatzak bete edo lortu direla bermatzea.
- Ebaluaketak jaso beharko du: Aste beteko epean, norberaren udalak eskaintzen dituen zerbitzu publikoen kostuen eta estalduren txostenak bidali beharko dira Gipuzkoako Foru Aldundira. Azken emaitza Gai/Ez gai izango da.

**IKASTAROAREN
BALORAZIOA**

- Ikasleen gogobetetze inkesta
- Irakaslearen balorazioa inkesta

**ZIURTAGIRIA:
APROBETXAMENDUA**

- Bete beharreko baldintzak:
- %80ko bertaritzea
 - Aprobetxamendu proba gainditzea

PREZIOA 30€

12.4.11 Anexo VII: Cuestionario de contraste sobre la validez de la propuesta metodológica



CUESTIONARIO DE CONTRASTE SOBRE LA VALIDEZ DEL SISTEMA PROPUESTO

1- Perfil del encuestado

1. Sexo: Mujer Hombre Edad: <30 30-39 40-49 50-59 >60

2. Ayuntamiento (Opcional): _____

3. La población del municipio es (marque con X): <1.000
 de 1.001 a 5.000
 de 5.001 a 10.000
 de 10.001 a 20.000
 de 20.001 a 50.000
 > 50.001

4. Cargo y experiencia en el cargo actual: Tesorero Secretario Años en el cargo
 Interventor Otro: _____

5. En relación a los sistemas de costes:

5.1. ¿Ha utilizado costes directos e indirectos? No Sí

5.2. ¿Ha utilizado centros de coste? No Sí

5.3. ¿Ha utilizado actividades de coste? No Sí

5.4. ¿Ha diferenciado distintos estratos de coste? No Sí

5.5. ¿Ha calculado el coste de forma automática o semiautomática? No Sí

6. ¿Ha realizado algún informe que contenga el coste de un servicio público? No Sí

7. ¿Ha sido usted el responsable de calcular el coste de ese servicio? No Sí

8. ¿Conoce algún sistema de costes aplicable a una entidad local? No Sí ¿Cuál?

9. Puntúe la utilidad del cálculo del coste del servicio, de menor =1 a mayor utilidad=5 con un círculo:

9.1. Para cumplir la normativa de las ordenanzas municipales 1 2 3 4 5

9.2. Para cumplir la normativa de la Ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local relativa al coste efectivo 1 2 3 4 5

9.3. Para conocer la cobertura de coste y el coste unitario de los servicios 1 2 3 4 5

9.4. Para controlar y optimizar los costes de cada servicio 1 2 3 4 5

9.5. Para planificar los procesos de los servicios 1 2 3 4 5

9.6. Para _____

9.7. En general la utilidad de los costes de los servicios es 1 2 3 4 5

10. Valore su conocimiento sobre los sistemas de costes 1 2 3 4 5



Sistema de información para la gestión económico-financiera de los servicios públicos de ámbito local.

Marque con una X la puntuación que considere más acorde con cada cuestión:
(1 menor valor de la percepción, NO; 5 mayor valor de la percepción, Sí)

2- Comprensión de la metodología.		NO					SÍ				
		1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1.	La metodología es entendible para los técnicos municipales										
2.	La metodología es entendible para los responsables políticos locales										
3.	La metodología es entendible para la ciudadanía										
4.	En general y como síntesis, la metodología es comprensible										
5.	Comentarios: _____ _____										
3- Crees que el coste obtenido de forma automática se puede desarrollar suficientemente...		NO					SI				
		1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1.	en cuanto a su imputación										
2.	en cuanto a su devengo										
3.	en cuanto a los repartos de los costes DAGS y DAGE										
4.	en cuanto a las coberturas de coste										
5.	en cuanto a los costes unitarios										
6.	La opción de las amortizaciones transitorias, sabiendo que deben ser sustituidas, es aceptable										
7.	En general y como síntesis, crees que el coste obtenido de forma automática se puede desarrollar suficientemente										
8.	Comentarios: _____ _____										
4- Expansión y aplicabilidad de la metodología del sistema		NO					SI				
		1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1.	El sistema es aplicable en su municipio										
2.	El sistema es aplicable en todos los municipios de Gipuzkoa										
3.	El sistema es aplicable en los municipios de la CAPV										
4.	El sistema es aplicable en los municipios del estado										
5.	El sistema es aplicable en cualquier entidad local del estado										
6.	En general y como síntesis, el sistema es aplicable										
7.	Comentarios: _____ _____										



Sistema de información para la gestión económico-financiera de
los servicios públicos de ámbito local.

5- La calidad del sistema de costes		NO			SI	
		1	2	3	4	5
1.	El cálculo de los costes de los servicios municipales con una periodicidad anual es suficiente					
2.	El grado de detalle de los costes calculados para cada servicio es suficiente					
3.	El que quiera mejorar la calidad del cálculo de los costes tiene las suficientes opciones dentro del esquema del sistema					
4.	El sistema ofrece una buena comparabilidad interanual del coste del mismo servicio					
5.	El sistema ofrece una buena comparabilidad entre los costes de los servicios del mismo municipio					
6.	El sistema ofrece una buena comparabilidad entre los costes de los mismos servicios de distintos municipios pero similares características					
7.	La comparabilidad entre los costes de los servicios es sencilla y práctica					
8.	En general y como síntesis, la calidad del sistema de costes es buena					
9.	Comentarios: _____					
6- La utilidad del módulo de Gestión de costes de SAREKO...		↓			↑	
		1	2	3	4	5
1.	para cumplir la normativa es...					
2.	para el control presupuestario es...					
3.	para el técnico municipal es...					
4.	para la planificación es...					
5.	para la toma de decisiones es...					
6.	para el responsable político es...					
7.	En general y como síntesis, creo que la utilidad de este modulo es ...					
8.	Comentarios: _____					



Sistema de información para la gestión económico-financiera de los servicios públicos de ámbito local.

7- Proyección y actuaciones futuras					
	1	2	3	4	5
1. En los años sucesivos seguiré utilizando este sistema de costes					
2. El sistema de costes posibilita medir y cuantificar los objetivos de los servicios					
3. Desarrollar adecuadamente el cálculo de costes ayuda a mejorar la gestión de los servicios					
4. Se debe desarrollar más la metodología					
5. Se debe desarrollar más el modulo de Gestión de costes de SAREKO					
6. Se debe dedicar más tiempo a la formación de costes de los técnicos					
7. Se debe dedicar más tiempo a la formación de costes de los responsables políticos					
8. Soy partidario de publicar los costes de los servicios y sus coberturas en UdalGida					
9. En general y como síntesis, este proyecto tiene una proyección a futuro e invertir en sistemas de costes mejorará la gestión de los servicios??					
10. Comentarios: _____ _____ _____					
8- En general como síntesis, aportación, sugerencia, crítica...					
1. Comentarios: _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____					



Toki eremuko zerbitzu publikoen kudeaketa ekonomiko -
finantzariarako informazio sistema

PROPOSATUTAKO SISTEMAREN BALIOZKOTASUNARI BURUZKO EGIAZTATZE GALDEKETA

1- Galdetua denaren ezaugarriak

1. Sexua: Emakumea Gizona adina: ___ <30 30-39 40-49 50-59 >60
2. Udaletxea (Hautazkoa): _____
3. Udalerriko biztanleria (X bat jarri):
 - < 1.000
 - 1.001etik 5.000ra
 - 5.001etik 10.000ra
 - 10.001etik 20.000ra
 - 20.001etik 50.000ra
 - > 50.001
4. Kargua eta kargu horretan eskarmentua:
 - Diruzaina
 - Idazkaria
 - Kontu-hartzailea
 - Besterik: _____
 Karguan urteak:
5. Kostu sistemen erabilerari dagokionez:
 - 5.1. Kostu zuzenak eta zeharkakoak erabili dituzu? Ez Bai
 - 5.2. Kostu zentroak erabili dituzu? Ez Bai
 - 5.3. Kostu aktibitateak erabili dituzu? Ez Bai
 - 5.4. Mailakako kostu estratuak ezberdindu dituzu? Ez Bai
 - 5.5. Kostuak era automatikoan edo erdi-automatikoan kalkulatu dituzu? Ez Bai
6. Zerbitzu publikoen kostuak jasotzen diren txostenik egin duzu? Ez Bai
7. Zerbitzu horren kostuaren kalkulua arduraduna izan zara? Ez Bai
8. Proposamenaz gain, erakunde lokalentzat aplikagarria den kostu sistematik ezagutzen duzu? Ez Bai baiezkoa bada, zein?

9. Zerbitzu kostuaren kalkulua erabilera ebaluatu borobil batez, erabilera txikia ¹ handia ⁵
 - 9.1. Udal ordenantzen arautegia betetzeko 1 2 3 4 5
 - 9.2. Toki Administrazioaren arrazionalizazio eta iraunkortasunari buruzko legeak jarritako kostu efektiboaren arautegia betetzeko 1 2 3 4 5
 - 9.3. Zerbitzuen kostuen estaldurak eta unitate kostuak jakiteko 1 2 3 4 5
 - 9.4. Zerbitzu bakoitzaren kostuak kontrolatu eta optimizatzeko 1 2 3 4 5
 - 9.5. Zerbitzuen prozesuak planifikatzeko 1 2 3 4 5
 - 9.6. Beste _____
 - 9.7. Orokorrean zerbitzuen kostuen erabilera 1 2 3 4 5 da.
10. Kostu sistemen gaineko zure ezagutza baloratu 1 2 3 4 5



**Toki eremuko zerbitzu publikoen kudeaketa ekonomiko -
finantzariarako informazio sistema**

2015

X batez markatu esaldi bakoitzarekin bat datorren puntuazioa:
(1 jasotakoaren ballorik txikiena, EZ; 5 jasotakoaren ballorik handiena, BAI)

2- Metodologiaren ulermena.	EZ					BAI
	1	2	3	4	5	
1. Udal teknikarientzat ulergarria da						
2. Arduradun politikoentzat ulergarria da						
3. Herritarrentzat ulergarria da						
4. Orokorrean eta laburbilduz, metodologia ulergarria da						
5. Argibideak: _____ _____						
3- Era automatikoa lortutako kostuen kalkulua norbere beharren arabera nahi adina garatu daitekeela iruditzen zait, ...	EZ					BAI
	1	2	3	4	5	
1. egozte edo inputazioa zehazterakoan						
2. sortzapen edo debengoa zehazterakoan						
3. zerbitzu eta entitatearen kostu orokorren banaketak zehazterakoan						
4. estaldura motak zehazterakoan						
5. unitate kostu ezberdinak zehazterakoan						
6. aldatu beharrekoak direla jakinda, behin behineko amortizazioen aukera egoki eta argigarria da						
7. Orokorrean eta laburbilduz, era automatikoa lortutako kostuen kalkulua norbere beharren arabera nahi adina garatu daitekeela iruditzen zait						
8. Argibideak: _____ _____						
4- Hedadura eta sistemaren metodologiaren erabilgarritasuna	EZ					BAI
	1	2	3	4	5	
1. Nire udaletxean erabilgarria da						
2. Gipuzkoako udaletxeetan erabilgarria da						
3. EAEko udaletxeetan erabilgarria da						
4. Estatu espainiarreko udaletxeetan erabilgarria da						
5. Estatuko edozein toki erakundeetan erabilgarria da						
6. Orokorrean eta laburbilduz, sistemaren metodologia erabilgarria da						



**Toki eremuko zerbitzu publikoen kudeaketa ekonomiko -
finantzariarako informazio sistema**

2015

7. Argibideak: _____

5- Kostu sistemaren kalitatea	EZ					BAI				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1. Udal zerbitzuen kostuen kalkuluen urte beteko epea nahikoa da										
2. Zerbitzu bakoitzarentzat kalkulaturako kostuen xehetasun maila nahikoa da										
3. Kostuen kalkulua kalitatea hobetu nahi duenak sistemaren eskemaren barruan nahi adina aukera ditu										
4. Sistemak, udalerriko zerbitzu berdinen urte ezberdinetako kostuen arteko konparaketa ona ematen du										
5. Sistemak, udalerriri bereko zerbitzuen kostuen arteko konparaketa ona ematen du										
6. Sistemak, antzeko ezaugarriak duten udalerriri ezberdinetako zerbitzu berdinen kostuen arteko konparaketa ona ematen du										
7. Zerbitzuen kostuen arteko konparaketa erraza eta praktikoa da										
8. Orokorrean eta laburbilduz, kostu sistemaren kalitatea ona da										

9. Argibideak: _____

6- Zenbatekoa da SAREKoko Kostuen kudeaketa moduluaren erabilera...	TXIKIA					HANDIA				
	1	2	3	4	5	1	2	3	4	5
1. arauak betetzeko?										
2. aurrekontuen kontrolerako?										
3. udal teknikariarentzako?										
4. zerbitzuen plangintzarako?										
5. erabakiak hartzeko?										
6. arduradun politikoentzako?										
7. Orokorrean eta laburbilduz, zenbatekoa da kostuen kudeaketa moduluaren erabilera?										

8. Argibideak: _____



**Toki eremuko zerbitzu publikoen kudeaketa ekonomiko -
finantzariako informazio sistema**

7- Etorkizunerako jarduerak	EZ			BAI	
	1	2	3	4	5
1. Datozen urteetan kostu sistema hau erabiltzen jarraituko dut					
2. Kostu sistemak zerbitzuen helburuak neurtzea eta kuantifikatzea ahalbidetuko du					
3. Zerbitzuen kostuen kalkulua era egokian garatzeak zerbitzu hauen kudeaketa hobetzen lagunduko du					
4. Metodologia gehiago landu behar da					
5. SAREKoko kostuen kudeaketako modulua gehiago landu behar da					
6. Udal teknikarien kostuen formazioa gehiago landu behar da					
7. Arduradun politikoen kostuen formazioa gehiago landu behar da					
8. Zerbitzuen kostuak eta estaldurak Udalgidan publikatzearen aldekoa naiz					
9. Orokorrean eta laburbilduz, etorkizun handiko proiektua da eta kostu sistemetan inbertitzeak zerbitzuen kudeaketa hobetuko du					
10. Argibideak: _____ _____					
8- Orokorrean eta laburbilduz, ekarpen, iradokizun, kritika...					
1. Argibideak: _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____ _____					

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1: Criterios de clasificación de las NUTS	32
Tabla 2: Estructuras nacionales de la UE-28 (2013)	33
Tabla 3: Organizado en función del nº de municipios o unidades equivalentes LAU 2 34	
Tabla 4: Superficie y Población en valores absolutos y relativos (2013).....	38
Tabla 5: Tipos de entes y distribución de municipios por estratos de población	40
Tabla 6: Comparativa de datos de la organización territorial de tres Estados miembros de la UE	42
Tabla 7: Liquidación de los Presupuestos de las Entidades locales 2013	73
Tabla 8: Gastos según la clasificación económica	81
Tabla 9: Ingresos del Estado según la clasificación económica*	83
Tabla 10: Modos de gestión directa de los servicios públicos locales	100
Tabla 11: Clasificación por programas de gasto	148
Tabla 12: Resumen de costes contenidos en la normativa vigente del sector público	154
Tabla 13: Ingresos de la Entidades Locales de la CAPV	190
Tabla 14: Evolución de la población por estratos.....	198
Tabla 15: Evolución de los municipios por estratos.....	199
Tabla 16: Mancomunidades en Gipuzkoa a 8 de septiembre de 2015	203
Tabla 17: Resumen indicadores de tutela financiera por estratos en el año 2013	211
Tabla 18: Anexo I del Decreto Foral 44/2014, de 16 de diciembre, de Gipuzkoa.....	216
Tabla 19: Aplicaciones instaladas por IZFE.....	244
Tabla 20: Nivel de sistemas de costes utilizados en las EELL.....	263
Tabla 21: Tipología de costes y estratos de la metodología propuesta	290

Tabla 22: Descarga amortizaciones, resumen de importes equivalentes.....	327
Tabla 23: Descarga amortizaciones, detalle de las partidas	328
Tabla 24: Liquidación por capítulos de los municipios de Gipuzkoa 2008-2012	342
Tabla 25: Clasificación económica de gastos corrientes en bienes y servicios.....	344
Tabla 26: Entidad local 1, evolución de la liquidación económica	346
Tabla 27: Entidad local 1, indicadores de gasto e inversión	347
Tabla 28: Entidad local 1, Reparto 1 sin ajustes iniciales	348
Tabla 29: Entidad local 1, Informe de los costes sin ajustes iniciales.....	349
Tabla 30: Entidad local 1, Informe en Excel de todos los ajustes iniciales.....	350
Tabla 31: Entidad local 1, cálculo de las amortizaciones transitorias	351
Tabla 32: Entidad local 1, listado de partidas de capítulos VI y VII de la década.....	351
Tabla 33: Entidad local 1, Informe de los costes con ajustes iniciales.....	354
Tabla 34: Entidad local 1, detalle de la composición de los costes del informe	355
Tabla 35: Entidad local 1, Porcentajes de cobertura	356
Tabla 36: Entidad local 1, Coste unitario del coste completo por N° de habitantes....	357
Tabla 37: Entidad local 2, evolución de la liquidación económica	357
Tabla 38: Entidad local 2, indicadores de gasto e inversión	358
Tabla 39: Entidad local 2, Reparto 1 sin ajustes iniciales	359
Tabla 40: Entidad local 2, cálculo de las amortizaciones transitorias	360
Tabla 41: Entidad local 2, listado de partidas de capítulos VI y VII de la década.....	361
Tabla 42: Entidad local 2, plantilla de participación de costes ponderados	362
Tabla 43: Entidad local 2, los costes del informe final	366
Tabla 44: Entidad local 2, detalle de la composición de los costes del informe final .	367
Tabla 45: Entidad local 2, Informe de coberturas	368
Tabla 46: Entidad local 3, evolución de la liquidación económica	370

Tabla 47: Entidad local 3, indicadores de gasto e inversión	370
Tabla 48: Entidad local 3, Reparto 1 sin ajustes iniciales	372
Tabla 49: Entidad local 3, cálculo de las amortizaciones transitorias	373
Tabla 50: Entidad local 3, alta masiva de amortizaciones.....	373
Tabla 51: Entidad local 3, los costes del informe final	375
Tabla 52: Entidad local 3, detalle de la composición de los costes del informe final .	376
Tabla 53: Entidad local 3, informe de las coberturas de los costes	378
Tabla 54: Entidad local 3, Coste unitario del coste completo en función de nº de habitantes	379
Tabla 55: Entidad local 4, evolución de la liquidación económica	379
Tabla 56: Entidad local 4, indicadores de gasto e inversión	380
Tabla 57: Entidad local 4, Reparto 1 sin ajustes iniciales	382
Tabla 58: Entidad local 4, ajustes iniciales poco desarrollados	383
Tabla 59: Entidad local 4, cálculo de las amortizaciones transitorias	384
Tabla 60: Entidad local 4, los costes del informe final	387
Tabla 61: Entidad local 4, detalle de la composición de los costes del informe final .	388
Tabla 62: Entidad local 4, detalle del coste de la simulación de la gestión externa....	389
Tabla 63: Comparativa, habitantes - presupuesto liquidado.....	390
Tabla 64: Entidad local 5, evolución de la liquidación económica	390
Tabla 65: Entidad local 5, indicadores de gasto e inversión	391
Tabla 66: Entidad local 5, cálculo de las amortizaciones transitorias	393
Tabla 67: Entidad local 5, Reparto 1 sin ajustes iniciales	394
Tabla 68: Entidad local 5, detalle de la composición de los costes del informe final .	395
Tabla 69: Entidad local 5, los costes del informe final	397
Tabla 70: Conservatorio de Entidad local 5, los costes del informe final	399

Tabla 71: Conservatorio de Entidad local 5, detalle de la composición de los costes	400
Tabla 72: Conservatorio de Entidad local 5, Informe de coberturas	400
Tabla 73: Entidad local 6, evolución de los presupuestos de gasto.....	401
Tabla 74: Entidad local 6, cálculo de las amortizaciones transitorias	401
Tabla 75: Entidad local 6, Reparto 1 sin ajustes iniciales	402
Tabla 76: Entidad local 6, detalle de la composición de los costes del informe final .	405
Tabla 77: Entidad local 6, los costes del informe final	405
Tabla 78: Entidad local 6, informe de porcentajes de cobertura	406
Tabla 79: Entidad local 6, informe de porcentajes de cobertura por tasas y precios públicos.....	406
Tabla 80: Entidad local 6, informe de porcentajes de cobertura por otros ingresos de actividad y subvenciones	406
Tabla 81: Ficha técnica de la encuesta	418

ÍNDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1: Organización territorial administrativa en la UE	30
Ilustración 2: 98 NUTS 1.....	35
Ilustración 3: 273 NUTS 2.....	35
Ilustración 4: 1.315 NUTS 3.....	36
Ilustración 5: NUTS 3 en función de la densidad de la población	36
Ilustración 6: Esquema contable general C.A.N.O.A.....	161
Ilustración 7: Modelo de sistema de contabilidad analítica con centros de coste	162
Ilustración 8: Modelo de sistema de contabilidad analítica con actividades.....	163
Ilustración 9: Modelo de sistema de contabilidad analítica con centros y actividades	163

Ilustración 10: Estructura organizativa de la prestación de servicios municipales	167
Ilustración 11: Distinción entre el sistema propuesto y el tradicional.....	168
Ilustración 12: Ejemplo ilustrativo de programas y prestaciones.....	169
Ilustración 13: Esquemas básicos de los procesos de prestaciones de servicios	169
Ilustración 14: Esquema básico de desarrollo del servicio de deportes	170
Ilustración 15: Modelo de contabilidad analítica con centros y actividades	172
Ilustración 16: Adscripción de elementos de coste a objetos de coste.	173
Ilustración 17: Proceso de formación de costes y resultados	174
Ilustración 18: Esquema de mapa de procesos productivos.	174
Ilustración 19: Estructura del coste total de un centro de coste.....	175
Ilustración 20: Estructura del coste de las actividades/prestaciones	176
Ilustración 21: Estructura del coste de las actividades/prestaciones	177
Ilustración 22: Sistema Integral de Información Municipal.....	178
Ilustración 23: Deuda viva del Ayuntamiento por habitante (€) 2012	194
Ilustración 24: Medias globales por TH	196
Ilustración 25: Medias globales por tamaño de población	197
Ilustración 26: Criterio 6 Gestión de servicios. Puntuaciones medias por tamaño de población	197
Ilustración 27: municipios de Gipuzkoa.....	201
Ilustración 28: Mancomunidades de gestión de residuos	204
Ilustración 29: Gestión de los servicios de aguas	205
Ilustración 30: Grado de implantación de los sistemas ofertados por la IGAE. N° de Instalaciones	240
Ilustración 31: Costes asignados a los servicios.....	277
Ilustración 32: Esquema de reparto de costes.....	278
Ilustración 33: Esquema de los estratos de coste del servicio	280

Ilustración 34: Esquema del coste completo del servicio.....	280
Ilustración 35: Comparativa entre el Proyecto de Orden y la 1ª Metodología propuesta	281
Ilustración 36: Esquema adaptado de los estratos de coste del servicio.....	292
Ilustración 37: Esquema de la metodología para la implantación en SAREKO de un sistema de cálculo de costes de los servicios públicos prestados por las entidades locales de ámbito municipal.	300
Ilustración 38: Esquema de la metodología presentada para la implantación en SAREKO de un sistema de cálculo de costes de los servicios públicos prestados por las entidades locales de ámbito municipal.	320
Ilustración 39: Esquema para el usuario de la metodología de un sistema de cálculo de costes de los servicios públicos.	323
Ilustración 40: Módulo de Gestión de costes en SAREKO.....	324
Ilustración 41: Desarrollo del apartado de Programas activos	325
Ilustración 42: Programas activos, activar programas y descargar datos	329
Ilustración 43: Programas activos, altas masivas desde Excel	330
Ilustración 44: Apartado de Detalle de programa.....	330
Ilustración 45: Detalle de programa, ventanas de avisos.....	331
Ilustración 46: Apartado de Ajustes iniciales	332
Ilustración 47: Altas masivas de ajustes iniciales.....	333
Ilustración 48: Altas masivas de ajustes iniciales, pérdida del origen.....	334
Ilustración 49: Situación de conciliación.....	336
Ilustración 50: Apartado informes de costes	338
Ilustración 51: Informes de costes, nivel de detalle.....	339
Ilustración 52: Informes de costes, tipo de informe	339
Ilustración 53: Informes de costes, esquema de ayuda colgado en SAREKO	341

Ilustración 54: Entidad local 1, ajustes iniciales del Capítulo I, II y IV.....	350
Ilustración 55: Entidad local 1, Programas activos para actualizar amortizaciones....	352
Ilustración 56: Entidad local 1, alta masiva de amortizaciones de inventario.....	352
Ilustración 57: Entidad local 1, Detalle de programa para actualizar amortizaciones puntuales.....	353
Ilustración 58: Entidad local 1, Estado de conciliación.....	354
Ilustración 59: Entidad local 2, Situación de conciliación	363
Ilustración 60: Entidad local 3, Situación de conciliación	377
Ilustración 61: Entidad local 4, Situación de conciliación	389
Ilustración 62: Entidad local 5, altas masivas para servicios de gestión externa	398
Ilustración 63: Entidad local 5, Situación de conciliación	399
Ilustración 64: Conservatorio de Entidad local 5, Situación de conciliación.....	400
Ilustración 65: Entidad local 6, Programas activos	403
Ilustración 66: Entidad local 6, Situación de conciliación	404
Ilustración 67: Entidad local 6, Situación de conciliación	407
Ilustración 68: Número de municipios por estrato de población y mancomunidades en Gipuzkoa.....	419
Ilustración 69: Número de municipios representados por estratos de población y de mancomunidades	420
Ilustración 70: Número de municipios por estratos de población y mancomunidades y número de representados	420
Ilustración 71: Número de municipios por estratos de población y mancomunidades, número de técnicos de la muestra y número de entidades locales representadas.....	421
Ilustración 72: Género y edad de la muestra	422
Ilustración 73: Perfil en relación a los sistemas de costes de los encuestados	423
Ilustración 74: Perfil sobre la utilidad del cálculo del coste del servicio	424

Ilustración 75: Autoevaluación del conocimiento sobre los sistemas de costes.....	424
Ilustración 76: Comprensión de la metodología.....	426
Ilustración 77: Crees que el coste obtenido de forma automática se puede desarrollar suficientemente.....	428
Ilustración 78: Expansión y aplicabilidad de la metodología del sistema.....	429
Ilustración 79: La calidad del sistema de costes propuesto.....	431
Ilustración 80: La utilidad del módulo de Gestión de costes de SAREKO.....	432
Ilustración 81: Proyección y actuaciones futuras.....	434
Ilustración 82: Número de municipios por estratos de población y mancomunidades y número de representados.....	435

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AECA. (2000). *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas. Serie: Principios de contabilidad de gestión*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas. Documento, núm. 16, pp. 1-128.
- AECA. (2001a). *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas. Serie: Principios de contabilidad de gestión*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas. Documento, núm. 15, pp. 1-128.
- AECA. (2001b). *Marco Conceptual para la Información Financiera de las Administraciones Públicas. Serie: Contabilidad y administración del Sector Público*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas. Documento, núm. 1, pp. 1-104.
- AECA. (2002). *Un sistema de indicadores de gestión para los ayuntamientos. Serie: Principios de contabilidad de gestión*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas. Documento, núm. 26, pp. 1-140.
- Aguilar Pérez, A. (2008). Liberalización y conexión de redes en las comunicaciones postales de Europa, *Scripta Nova: Revista electrónica de geografía y ciencias sociales*, núm. 12, pp. 1-270.
- Aibar Guzmán, C. (2004). Diseño y comunicación de instrumentos de medición del rendimiento en el marco de la nueva gestión pública, *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 123, pp. 991-1024.
- Albi Ibáñez, E., González-Páramo Martínez-Murillo, J. M. y Casasnovas, G. (2000). *Gestión pública: fundamentos, técnicas y casos*. Barcelona: Ariel.
- Allard, G. y Trabant, A. (2006). *La tercera vía: en la frontera entre público y privado*. Madrid, Spain: Centro PWC/IE Sector Público.
- Alonso Arce, I. (2010). *El Concierto Económico en Europa*. Oñati: IVAP.

- Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos. (2011). *El derecho al agua*. Folleto informativo nº 35: Organización Mundial de la Salud.
- Arias Sampedro, C. y González-Antón Álvarez, C. (2008). La prestación de servicios públicos de las entidades locales menores, *Papeles de economía española*, núm. 115, pp. 55-65.
- Arroyo Fernández, M. J. y Uxó González, J. (2008). La política fiscal aplicada en la Unión Económica Monetaria (1999-2007): Un análisis desde la perspectiva de la recesión actual, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, núm. 69, pp. 46-79.
- Aucoin, P. (1995). *The new public management Canada in comparative perspective*. Québec, (cn): IRPP Governace.
- Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England. (1992). *Citizen's charter indicators: charting a course*. HMSO.
- Ball, A. y Grubnic, S. (2007). Sustainability accounting and accountability in the public sector, *Sustainability accounting and accountability*, pp. 243-265.
- Barnes, N. G. y Mattson, E. (2010). The Fortune 500 and social media: A longitudinal study of blogging and twitter usage by America's largest companies, *Unter: <http://www.umassd.edu/cmr/studiesresearch/2009F500.pdf>*. Stand, Vol. 23, pp. 2010.
- Barton, A. (2009). The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia, *Abacus*, Vol. 45, núm. 2, pp. 221-248.
- Bebbington, J., Larrinaga González, C. y Moneva Abadía, J. M. (2008). Corporate social reporting and reputation risk management, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, núm. 3, pp. 337-361.
- Benito, B., Brusca Alijarde, I. y Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs, *International Review of Administrative Sciences*, Vol. 73, núm. 2, pp. 293-317.

- Bergmann, A. y Labaronne, L. (2013). La armonización contable internacional: El papel del IPSASB y el estado actual de su proceso de reformas, *Revista española de control externo*, Vol. 15, núm. 44, pp. 19-30.
- Bielza de Ory, V. (2002). Experiencias y replanteamientos de la ordenación del territorio en Europa: retos en relación con la ciudad, *Geographicalia*, núm. 41, pp. 37-58.
- Boix Palop, A. (2014). Tres notas explicativas sobre el sentido y orientación de la Ley 27/2013, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local: limitación de la autonomía local, recentralización y redefinición de los mercados de provisión de servicios locales. *Diario de Derecho Municipal*, núm. IUSTEL,
- Bonsón, E. y Flores, F. (2011). Social media and corporate dialogue: the response of global financial institutions, *Online Information Review*, Vol. 35, núm. 1, pp. 34-49.
- Bosch Roca, N. y Espasa Queralt, M. (2006). *La Hisenda Local a la Unió Europea (UE-15)*. Barcelona: Diputació de Barcelona.
- Brundtland, G. H. (1987). World Commission on Environment and Development, *Our common future*, Vol. 383,
- Brusca Alijarde, I. (2010). Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España, *Revista de contabilidad: Spanish accounting review*, Vol. 13, núm. 2, pp. 175-210.
- Brusca Alijarde, I. y Gómez Villegas, M. (2013). Hacia la armonización de la contabilidad pública en Europa: las Normas Europeas de Contabilidad Pública, *Revista Española de Control Externo*, Vol. XV, núm. 44, pp. 91-112.
- Brusca Alijarde, I. y Montesinos Julve, V. (2013). La reforma del sector público y las normas internacionales de contabilidad: el caso de España, *Contaduría Universidad de Antioquia*, núm. 60, pp. 179-207.

- Brusca Alijarde, I. y Montesinos Julve, V. (2006). La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional, *IX Jornada de Contabilidad Pública ASEPUC: Logroño, La Rioja, 23 y 24 de febrero*, 1ª ed., Universidad de La Rioja.
- Brusca Alijarde, I. y Montesinos Julve, V. (2014). Accrual Financial Reporting in the Public Sector: Is it a Reality? *Innovar: revista de ciencias administrativas y sociales*, Vol. 24, núm. 54, pp. 107-120.
- Buendía Carrillo, D. (1996). *Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa*. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Granada). Accesible online:<http://digibug.ugr.es/handle/10481/7081>
- Buendía Carrillo, D. y Llorente Muñoz, V. (2012). La normalización de la contabilidad analítica en la administración pública española, *Partida doble*, núm. 243, pp. 74-80.
- Burgueño Rivero, J. y Guerrero Lladós, M. (2014). El mapa municipal de España. Una caracterización geográfica, *Boletín de la Asociación de Geógrafos Españoles*, núm. 64, pp. 11-36.
- Campbell, A. y Coulson, A. (2006). Into the mainstream: Local democracy in Central and Eastern Europe, *Local Government Studies*, Vol. 32, núm. 5, pp. 543-561.
- Campo Villares, M. O. d. y Ferreiro Seoane, F. J. (2012). *De la Administración a la Gestión de los Servicios Públicos*. Santiago de Compostela: Xunta de Galicia.
- Cañibano Calvo, L. (1987). *Contabilidad: Análisis contable de la realidad económica*. Madrid: Pirámide.
- Caperchione, E. (2006). The New Public Management. A perspective for Finance Practitioners, *Position paper Federation of European Accountants. Debating International Developments in New Public Financial Management*. Oslo: Cappelen,
- Carrasco Díaz, D. y Buendía Carrillo, D. (2013). La normalización de la contabilidad de costes en la administración local, *Auditoría Pública*, Vol. 59, pp. 101-115.

- Carrasco Díaz, D., Buendía Carrillo, D., (Coord.), Navarro Galera, A., Llorente Muñoz, V., Valencia Quintero, M. J., . . . Sánchez Toledano, D. (2014). *Coste real versus coste efectivo de los servicios locales. La contabilidad analítica en la nueva Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local*. Málaga: GECOSOL.
- Carrasco Díaz, D., Buendía Carrillo, D. y Llorente Muñoz, V. (2009). *Cálculo de costes e indicadores de gestión en servicios municipales. El proyecto FEMP: Pasado, presente y futuro*. Trelew (Argentina): XI Congreso Internacional de Costes y Gestión. XXXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. La gestión de recursos: sustentabilidad y ética.
- Carrasco Díaz, D., Buendía Carrillo, D. y Navarro Galera, A. (2011). *Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local (MAPISCAL)*.
- Carrasco Díaz, D., Buendía Carrillo, D., Valencia Quintero, M. J. y Sánchez Toledano, J. (2010). Determinación del coste total de los servicios públicos municipales. Una aplicación práctica, *Revista Digital del Instituto Internacional de Costos*, núm. 7, pp. 9-35.
- Carrasco Díaz, D., Gonzalo Angulo, J. A., Pina Martínez, V., Torres Pradas, L., García Valderrama, T. y López Hernández, A. M. (2006). *El Libro blanco de los costes en las universidades*. Madrid: OCU.
- Carrasco Díaz, D., Navarro Galera, A., Valencia Quintero, M. J. y Sánchez Toledano, D. (2009). Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales: Hacia un sistema integral de información en la Administración Local, *Revista del Instituto Internacional de Costos*, Vol. 5, pp. 141-168.
- Carrasco Monteagudo, I. y Pardo García, I. (2007). El Pacto de Estabilidad y Crecimiento: implicaciones en una Europa ampliada, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 835, pp. 63-76.
- Castro Fernández, F. d., Pérez, J. J. y Rodríguez Vives, M. (2011). Fiscal data revisions in Europe, *Documentos de trabajo del Banco de España*, núm. 6, pp. 7-36.

- Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards, *Public Money & Management*, Vol. 23, núm. 1, pp. 13-20.
- Chapman, J. y Duncan, G. (2007). Is there now a new 'New Zealand model'? *Public Management Review*, Vol. 9, núm. 1, pp. 1-25.
- Clifton, J., Comín Comín, F. y Díaz Fuentes, D. (2003). *Privatisation in the European Union, Public Enterprises and Integration*. Dordrecht/Boston/London, Kluwer.
- Comisión Europea. (1995). Proyecto de Carta Europea de los Servicios Públicos (o Servicios de Interés Económico General), *Revista de administración pública*, núm. 136, pp. 523-536.
- Comisión Europea. (1996). *Los servicios de interés general en Europa*. de 26-9-1996, Bruselas: Diario Oficial C 281.
- Comisión Europea. (2003). *Libro Verde sobre los servicios de interés general*. de 21 de mayo 2003, Bruselas: COM(2003), pp. 270-final.
- Comisión Europea. (2004). *Libro Blanco sobre los servicios de interés general*. de 12 de mayo 2004, Bruselas: COM(2004), pp. 374-final.
- Comisión Europea. (2012). *Libro Blanco. Agenda para unas pensiones adecuadas, seguras y sostenibles*. de 16-2-2012, Bruselas: COM(2012), pp. 55-final.
- Comisión Europea. (2013). *Hacia la aplicación de normas armonizadas de contabilidad del sector público en los Estados miembros*. de 6-3-2013, Bruselas: COM(2013), pp. 114-final.
- Committee of the Regions. (October 2013). The EU's Assembly of Regional and Local Representatives: CoR At a Glance.
<http://cor.europa.eu/en/documentation/brochures/Documents/cor-at-a-glance/ES.pdf>
- Condor López, V. E. (2014). La consolidación en el sector público. Implicaciones en la gestión, *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 62, pp. 89-102.

- Council of Europe. (2007). *Accounting rules and practice at local level*. Strasbourg:
Puede verse en <http://www.migm.gov.tr/AvrupaKonseyi/Ek32.pdf>.
- Damjanovic, D. (2013). The EU market rules as social market rules: why the EU can be a social market economy, *Common market law review*, Vol. 50, núm. 6, pp. 1685-1718.
- Dasí González, R. M., Montesinos Julve, V. y Murgui Izquierdo, J. S. (2014). La convergencia de los sistemas de contabilidad pública en Europa como escenario para el nuevo Sistema de Cuentas Nacionales, *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 164, pp. 424-448.
- De Gregorio Merino, A. (2013). El Derecho de la Unión y el Tratado de estabilidad, coordinación y gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, *Civitas. Revista española de derecho europeo*, núm. 45, pp. 27-60.
- Del Villar, A. (2010). Los precios de los servicios del agua. Un análisis prospectivo de demanda sobre los usos domésticos. *Estudios de economía aplicada*, Vol. 28, núm. 2, pp. 333-356.
- Díaz Pérez, J. (2011). Retos de la colaboración público-privada para el desarrollo de infraestructuras públicas (PPP), *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, núm. 3012, pp. 15-32.
- Diputación Foral de Gipuzkoa, Departamento de Hacienda y Finanzas. (2013). Indicadores Municipales, *UdalGIDA*, núm. núm. Extraordinario,
- Domínguez Martínez, J. M. y López Jiménez, J. M. (2012). La reforma de la política de estabilidad presupuestaria en España: análisis de la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, *Instituto Universitario de Análisis Económico y Social (SERVILAB) Documentos de Trabajo*, núm. 9, pp. 1-61.
- Durán Heras, M. A. y Sierra Alonso, I. (1992). Paquete Delors II. Aspectos financieros, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, núm. 2316, pp. 801-804.

- Dutzler, B. y Hable, A. (2005). The European Court of Justice and the Stability and Growth Pact: Just the Beginning? *European integration online papers (EIoP)*, núm. 9.
- Erkizia Olaizola, A. (2006). Kontabilitate publikoa eta aurrekontua: Europako herrialdeen egoerari buruzko hausnarketa bat, *UdalGIDA*, núm. 11, pp. 13-25.
- Erkizia Olaizola, A. (2007). Gipuzkoako udal inbentarioak eguneratzeko proposamen bat, *UdalGIDA*, núm. 15, pp. 13-21.
- Erkizia Olaizola, A. (2014). *Bases metodológicas para el diseño y desarrollo de un modelo de indicadores para la mejora de la gestión de los servicios públicos locales mediante la utilización de la técnica del benchmarking: un estudio empírico*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatearen Argitalpen Zerbitzua.
- EUDEL. (2012). *Diagnostico sobre la Innovación en los Ayuntamientos Vascos. Informe de resultados* EUDEL.
- European Commission, E. (December 2012). Public consultation - Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States. http://ec.europa.eu/eurostat/documents/10186/752720/D4_2012-EN.PDF
- Eurostat. (2014). Indicadores, en pobreza infantil, desigualdad, pobreza relativa o pobreza severa. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/People_at_risk_of_poverty_or_social_exclusion
- FASB. (1984). *Statement of Financial Accounting Concepts n.º 5. Recognition and measurement in financial statements of business enterprises*. www.fasb.org
- FEMP. (2006). *La situación de los Ayuntamientos en España, sus carencias económicas y problemas de gestión: diagnóstico y propuestas en una perspectiva europea*. Federación Española de Municipios y Provincias.
- Fernández Navarrete, D. (1992). Medio siglo para la Unión Monetaria en la CE, *Economistas*, Vol. 10, núm. 53, pp. 129-134.

- Fernández Rodríguez, V. J. (2005). Reforma del Pacto de Estabilidad y Crecimiento, *Boletín ICE Económico: Información Comercial Española*, núm. 2843, pp. 3-7.
- Fuertes Fernández, A. (2007). Fundamentos de la colaboración público-privada para dotación de infraestructuras y servicios, *REDETI. Revista de derecho de las telecomunicaciones, transportes e infraestructuras*, núm. 29, pp. 37-124.
- Fuertes Fuertes, I. y Vela Barques, J. M. (2000). La contabilidad de la administración local en Europa: heterogeneidad y armonización, *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 105, pp. 657-686.
- Galbraith, J. K. (1985). *El nuevo estado industrial*. (1ª ed.), Madrid : Sarpe, D.L. 1985.
- García Morillo, J., Pérez Tremps, P. y Zornoza Pérez, J. (1998). *Constitución y financiación autonómica*. Tirant lo blanch.
- García Sánchez, I. M. (2007). La nueva gestión pública: evolución y tendencias, *Presupuesto y gasto público*, núm. 47, pp. 37-64.
- Giner Inchausti, B. y Mora Enguídanos, A. (2001). El proceso de armonización contable en Europa: análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica, *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 107, pp. 103-128.
- Gómez Urteaga, M. (2004). Fondo Foral de Financiación Municipal: concepto y cálculo de la dotación, *UdalGIDA*, núm. 1, pp. 17-23.
- González-Orús, J. M. (2005). *Servicios de interés general y artículo 86 del tratado CE: una visión evolutiva*. Centro de Política de la Competencia, Universidad San Pablo-CEU.
- González-Varas Ibáñez, S. J. (2001). *Los mercados de interés general, telecomunicaciones y postales, energéticos y de transportes: (privatización, liberalización, regulación pública y derecho de la competencia)*. (1ª ed.), Comares.
- Gonzalo Angulo, J. A. (1992). *Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

- Grajal Caballero, I. (2013). El endeudamiento de las corporaciones locales a partir del 1 de enero de 2013: régimen jurídico e implicaciones con la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera, *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 59, pp. 87-100.
- Gray, R. (2006). Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? Whose value? Whose creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, núm. 6, pp. 793-819.
- Grimsey, D. y Lewis, M. (2007). *Public private partnerships: The worldwide revolution in infrastructure provision and project finance*. Edward Elgar Publishing.
- Guichot Reina, E. (2014). La nueva regulación legal de la transparencia, el acceso a la información pública y el buen gobierno como mecanismo de lucha contra la corrupción y regeneración democrática, *Corrupción pública: cuestiones de política criminal (I)*, In A. (.). Jareño Leal (Ed.), 1ª ed., pp. 215-238, Iustel.
- Guillamón López, M. D., Benito López, B. y Bastida Albaradejo, F. (2011). Evaluación de la deuda pública local en España, *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 150, pp. 251-285.
- Guthrie, J., Olson, O. y Humphrey, C. (1999). Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, núm. 3-4, pp. 209-228.
- Hernández Mendoza, L. (2000). El euro en el marco de la cooperación monetaria y de la integración europea, *Boletín económico de ICE, Información Comercial Española*, núm. 2654, pp. 17-29.
- Herrero Alcalde, A. y Tránchez Martín, J. M. (2011). El desarrollo y evolución del sistema de financiación autonómica, *Presupuesto y gasto público*, núm. 62, pp. 33-65.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public administration*, Vol. 69, núm. 1, pp. 3-19.

- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme, *Accounting, organizations and society*, Vol. 20, núm. 2, pp. 93-109.
- IASB-International Accounting Standards Board. (2008). *IAS n.º 39. Financial Instruments: Recognition and measurement*. www.iasb.org
- Ibarloza Arrizabalaga, A. (2012). *La perspectiva integral en los sistemas de información empresarial*. Donostia-San Sebastián: Thomson Reuters Aranzadi.
- Ibarloza Arrizabalaga, A., Erkizia Olaizola, A. y Ibarloza Arrizabalaga, E. (2014). La situación financiera de los ayuntamientos en los Territorios Históricos: el caso de Gipuzkoa, *Revista Vasca de Administración Pública. Herri-Arduralaritzako Euskal Aldizkaria*, núm. especial 99-100, pp. 1677-1700.
- Ibarloza Arrizabalaga, A. y Malles Fernández, E. (2011). Evolución de las necesidades de los ciudadanos europeos y su reflejo en la información suministrada por las empresas, *Revista de dirección y administración de empresas= Enpresen zuzendaritza eta administrazioako aldizkaria*, núm. 18, pp. 157-172.
- Ibarloza Arrizabalaga, A., Malles Fernández, E. y Azkue Irigoyen, I. (2015). La gestión del ciclo integral del agua:: los costes, su recuperación y las buenas prácticas. El caso de Gipuzkoa, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, núm. 3,
- IFAC- International Federation of Accountants. (1995). *Study n.º 5. Definitions and Recognition of Assets*. www.ifac.org
- IFAC- International Federation of Accountants. (2008). *Handbook of International Public Sector Accounting*. www.ifac.org
- IGAE. (1994a). *Contabilidad Analítica Normalizada para Órganos de la Administración. El Proyecto CANOA*. Madrid: Intervención General de la Administración del Estado.
- IGAE. (1994b). *Principios contables públicos. Documentos 1 a 8*. Madrid: Intervención General de la Administración del Estado.

- IGAE. (2004). *Principios Generales sobre Contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Madrid: Intervención General de la Administración del Estado.
- IGAE. (2007). *Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público*. Madrid: Intervención General de la Administración del Estado.
- IPSASB. (2013). *Preliminary Board View: The Preface to the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. Toronto:
- IVSC, I. V. S. C. (2007). *International Valuation Standards*. Chicago, Illinois: International Valuation Standards Committee.
- Izu Belloso, M. J. (2007). El mapa local de Navarra, *Organización y procedimientos administrativos: libro homenaje al profesor Francisco González Navarro*, 1ª ed., pp. 427-452, Editorial Aranzadi.
- Izu Belloso, M. J. (2011). La cuestión del mapa local desde una perspectiva europea. <http://webs.ono.com/mizubel/mapa2.pdf>
- Jiménez Asensio, R. y Ribes Caballer, E. (2014). “Vademécum” sobre la Ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local. Estudio introductorio y “Vademécum” sobre la reforma local (LRSAL). Anexo Documental. (3 (versión actualizada a 1 de mayo de 2014)^a ed.), Barcelona: Federació de Municipis de Catalunya.
- Jochum, H. (2013). The agenda for adequate, safe and sustainable pensions from a German point of view, *EC tax review*, Vol. 22, núm. 3, pp. 145-152.
- Konzelmann, S. J. (2014). The political economics of austerity. *Cambridge journal of economics*, núm. 4, pp. 701-742.
- La Roca Cervigón, F. y Ferrer Matvieychuc, G. (2007). La economía en el desarrollo de la directiva Marco del Agua, *Observatorio medioambiental*, núm. 10, pp. 179-198.
- Lapsley, I. (2009). New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? *Abacus*, Vol. 45, núm. 1, pp. 1-21.

- Larrea Mugica, P. (1991). Modelo Financiero del Concierto Económico, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, núm. 19, pp. 34-53.
- Larrinaga González, C. y Pérez Chamorro, V. (2008). Sustainability accounting and accountability in public water companies, *Public Money and Management*, Vol. 28, núm. 6, pp. 337-343.
- Lee, J. (2008). Preparing performance information in the public sector: An Australian perspective, *Financial Accountability & Management*, Vol. 24, núm. 2, pp. 117-149.
- López Díaz, A. (1998). La contabilidad como instrumento de mejora y seguimiento de la gestión en el sector público, *Ética Pública e Control Externo Público*, pp. 165-188.
- López Díaz, J. (1999). Pacto de estabilidad y ¿crecimiento? *Documentos de trabajo FAE (Universidad de Valladolid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales)*, núm. 5, pp. 1-26.
- López, A. (2003). La nueva gestión pública: algunas precisiones para su abordaje conceptual, *INSTITUTO NACIONAL DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA. Dirección de Estudios e Información Serie I: Desarrollo Institucional y Reforma del Estado Documento*, núm. 68,
- Malles Fernández, E. (1998). El auditor y la valoración de las existencias en la empresa, *Revista de Dirección y Administración de Empresas*, núm. 7, pp. 9-19.
- Malles Fernández, E. y Del Burgo García, U. (2010). Los sistemas de información contable en la gestión universitaria, *Revista de dirección y administración de empresas = Enpresen zuzendaritza eta administraziorako aldizkaria*, núm. 17, pp. 119-140.
- Mangas Martín, A. y Liñán Noguerras, D. J. (2014). *Instituciones y Derecho de la Unión Europea*. (8ª ed.), Tecnos.
- Martin, S. y Parker, D. (2003). *The Impact of Privatization: Ownership and Corporate Performance in the United Kingdom*. Routledge.

- Martínez Bárbara, G. (2014). *Armonización fiscal y poder tributario foral en la Comunidad Autónoma del País Vasco*. Oñati: IVAP.
- Martínez Churiaque, J. I., Caraballo Esteban, T. A. y Zubiaur Etcheverry, G. (2010). Sistema integral de gestión pública sobre la base de devengo: experiencias en el ámbito de países de la OCDE, *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, núm. 74, pp. 200-245.
- Megginson, W. L. (2013). Privatization Trends and Major Deals in 2012 and 1H2013, *The PB Report 2012*, pp. 3-24.
- Megginson, W. L. y Netter, J. M. (2001). From state to market: A survey of empirical studies on privatization, *Journal of economic literature*, pp. 321-389.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (2013). Deuda viva de las Entidades Locales a 31/12/2012. <http://www.minhap.gob.es>
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (2014). "101 municipios se han acogido a las medidas extraordinarias de apoyo financiero", *nota de prensa*, 14/01/2014.
- Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (Septiembre 2014). *Haciendas Locales en Cifras: publicación y anexos. Año 2012*. Madrid: MINHAP.
- Modell, S. y Wiesel, F. (2008). Marketization and Performance Measurement in Swedish Central Government: A Comparative Institutional Study, *Abacus*, Vol. 44, núm. 3, pp. 251-283.
- Montero Pascual, J. J. (2004). Las telecomunicaciones: servicios de interés general, *Revista de derecho de la Unión Europea*, núm. 7, pp. 235-256.
- Montesinos Julve, V. y Vela Barques, J. M. (2000). Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective, *Financial Accountability & Management*, Vol. 16, núm. 2, pp. 129-150.

- Moreno Molina, Á M. (2012). In Moreno Molina Á M. (Ed.), *Local government in the member states of the European Union: a comparative legal perspective*. Madrid: Instituto Nacional de Administración Pública (INAP).
- Moreno Orduña, K., Gil, M. A., Marticorena, J. y Martinikorena, E. (2014). Auditoría entre fogones: ¿externalización a cualquier precio? , *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 64, pp. 41-49.
- Mourão, P. R. (2011). Sins of the elder: Fiscal illusion in democracies. *Hacienda pública española*, núm. 196, pp. 9-36.
- Muñiz Pérez, M. A. y García Valiñas, M. A. (2004). Una propuesta para la regulación de precios en el sector del agua: el caso español, *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.Serie economía*, núm. 1, pp. 1-40.
- Muñoz Colomina, C. I., Cano Montero, E. I. y Chamizo González, J. (2011). Una propuesta integradora de costes, indicadores y medioambiente. El caso de los residuos sólidos urbanos en Madrid, *Presupuesto y Gasto Público, Vol. 4*, núm. 65, pp. 159-176.
- Muñoz Colomina, C. I. (1996). Cómo agilizar la Administración Pública a través de la contabilidad de gestión, *La contabilidad de gestión en los noventa : 50 artículos divulgativos*, 1ª ed., pp. 245-250, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA.
- Mussari, R. y Monfardini, P. (2010). Practices of social reporting in public sector and non-profit organizations: An Italian perspective, *Public Management Review, Vol. 12*, núm. 4, pp. 487-492.
- Naredo Pérez, J. M. (2006). La encrucijada de la gestión del agua en España, *El agua en el siglo XXI: gestión y planificación*, 1ª ed., pp. 9-28, 2006, 9-28, Institución Fernando el Católico.
- Naredo Pérez, J. M. (2007). Costes y cuentas del agua. Propuestas desde el enfoque ecointegrador, *Seminario Costes y Cuentas del agua en Cataluña en relación con la Directiva Marco del Agua, Agencia Catalana del Agua, Vol. 18*.

- Navarro Galera, A. y Rodríguez Bolívar, M. P. (2011). Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX, *Revista española de financiación y contabilidad*, núm. 149, pp. 125-162.
- Noguera Tur, J. y Ferrandis Martínez, A. (2014). Accesibilidad y provisión de Servicios de Interés General en áreas rurales de la Unión Europea: un análisis a partir del Eurobarómetro, *Boletín de la Asociación de Geógrafos Españoles*, núm. 64, pp. 377-404.
- Norverto Laborda, M. d. C. y Muñoz Colomina, C. I. (1997). El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público, *Actualidad financiera*, Vol. 2, núm. 2, pp. 73-90.
- Odriozola Zubia, P. (1999). El análisis de costes de los servicios en los municipios, *GIDA*, Vol. 13, pp. 4-10.
- OECD. (2013). *Crisis Squeezes Income and Puts Pressure on Inequality and Poverty: Results from the OECD Income Distribution Database (May 2013)*. Paris: Organization for Economic Cooperation and Development.
- O'Flynn, J. (2007). From new public management to public value: Paradigmatic change and managerial implications, *Australian journal of public administration*, Vol. 66, núm. 3, pp. 353-366.
- Oliveras, N. (1999). *La "devolution" en el Reino Unido: Gales, Escocia e Irlanda del Norte*. Fundació Carles Pi i Sunyer d'Estudis Autonòmics i Locals.
- Pallott, J. (1999). Beyond NPM: developing strategic capacity, *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, núm. 3-4, pp. 419-426.
- Pateiro Rodríguez, C. (2003). El proceso y el modelo liberalizador del sector postal en la Unión Europea: referencia al caso de España, *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, núm. 808, pp. 141-160.
- Pateiro Rodríguez, C. y Prado Domínguez, A. J. (2010). Un análisis de la transformación del servicio universal y el ámbito reservado en las políticas de

- competencia del sector postal en la Unión Europea, *Gestión y política pública*, Vol. 19, núm. 2, pp. 187-237.
- Pérez López, G., Ortiz, D., Zafra Gómez, J. L. y Alcaide Muñoz, L. (2011). De la New Public Management a la Post New Public Management: evolución de las reformas en la gestión de las administraciones públicas españolas, *Revista de contabilidad y dirección*, núm. 13, pp. 129-150.
- Pérez-Bustamante, R., Hugo, V., Monnet, J., Pérez, E. S. M., von Coudenhove-Kalergi, Richard Nicolaus Graf y duc de Sully, Maximilien de Béthune. (1998). *Precursores de Europa*. Dykinson.
- Pina Martínez, V., Torres, L. y Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches, *European Accounting Review*, Vol. 18, núm. 4, pp. 765-807.
- Pollitt, C. (1993). *Managerialism and the public services: Cuts or cultural change in the 1990s?* Blackwell Business Oxford.
- Pollitt, C. y Bouckaert, G. (1999). *Public Management Reform: A Comparative Analysis: A Comparative Analysis*. Oxford university press.
- Pontones Rosa, C., Pérez Morote, R. y González Giménez, R. (2011). El BVACOP en Reino Unido y la Memoria del PGCP: dos experiencias en busca de la comparabilidad de los costes de los servicios públicos. Especial referencia a los servicios sociales municipales, *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, núm. 55, pp. 95-108.
- Prieto Guijarro, Á, Zofío Prieto, J. L. y Álvarez Ayuso, I. (2009). Economías de escala, densidad y alcance en la provisión pública de infraestructura básica municipal, *Hacienda pública española*, núm. 190, pp. 59-94.
- Prieto Martín, C. y Robleda Cabezas -Coordinadores-. (2006). *Guía para la Implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias.

- Riaño Casado, A. y Martínez Burgos, G. (2014). *Informe Morosidad AA.PP. La morosidad pública se reduce prácticamente un 40% en el primer trimestre del año*. Federación Nacional de Asociaciones de Trabajadores Autónomos (ATA).
- Robleda Cabezas, H. y Arraiza Antón, C. (2003). Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales, *Auditoría Pública*, núm. 28, pp. 32-41.
- Rodil Marzábal, O. y Menezes Ferreira, V. (2012). La crisis financiera global en perspectivas: Génesis y factores determinantes, *Revista de economía mundial*, núm. 31, pp. 199-226.
- Rodríguez Míguez, J. A. (2008). El "paquete modernizador" del artículo 86 CE y las compensaciones por servicios de interés económico general, *Cuadernos europeos de Deusto*, núm. 38, pp. 177-201.
- Salinas Alcega, S. (1999). *El Consejo de Europa: su protagonismo en la construcción de la "Gran Europa" y sus aportaciones al progreso del derecho internacional público*. Madrid: Ministerio de asuntos exteriores.
- Sánchez Caballero, R. (2003). *Infraestructuras en red y liberalización de servicios públicos*. Madrid: Ministerio de Administraciones Públicas.
- Sánchez Revenga, J. (2005). El presupuesto por programas en España, *Economistas*, Vol. 23, núm. 105, pp. 29-38.
- Segura Serrano, A. (2011). Los «servicios de interés económico general» tras el Tratado de Lisboa: de la excepción a la regulación positiva, *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Vol. 15, núm. 38, pp. 59-96.
- Serrano Gazteluurrutia, S. (2012). *El Concierto Económico Vasco ante el Juez Comunitario*. Oñati: IVAP.
- Social media Influence. (2010). *Social Media Sustainability Index*.
<http://socialmediainfluence.com>

- Steinberg Wechsler, F. y Molina Alvarez de Cienfuegos, I. (2012). *El nuevo gobierno del euro: Ideas alemanas, intereses divergentes e instituciones comunes*, *Revista de economía mundial*, núm. 30, pp. 59-81.
- Suárez Pandiello, J., Bosch Roca, N., Pedraja Chaparro, F., Rubio Guerrero, J. J. y Utrilla De La Hoz, Alfonso. (2008). *La financiación local en España: radiografía del presente y propuestas de futuro*. Madrid: Federación Española de Municipios y Provincias, FEMP.
- Sundström, G. (2006). Management by results: its origin and development in the case of the Swedish state, *International Public Management Journal*, Vol. 9, núm. 4, pp. 399-427.
- Tagesson, T., Blank, V., Broberg, P. y Collin, S. (2009). What explains the extent and content of social and environmental disclosures on corporate websites: a study of social and environmental reporting in Swedish listed corporations, *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, Vol. 16, núm. 6, pp. 352-364.
- Umbrich, J., Hausenblas, M., Hogan, A., Polleres, A. y Decker, S. (2010). Towards dataset dynamics: Change frequency of linked open data sources. *3rd International Workshop on Linked Data on the Web (LDOW2010)*.
- Valiño Castro, A. (1998). Los instrumentos de información para la gestión pública. Principales deficiencias y propuestas de reforma, *Documentos de trabajo de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales*, Vol. 19, núm. 94, pp. 1-30.
- Vedin, B. (2004). Funding Growth in an Age of Austerity, *Harvard business review*, Vol. 82, núm. 11, pp. 143-144.
- Velasco Caballero, F., Díez Sastre, S., Galán Galán, A. y Rodríguez de Santiago, José María. (2010). *Gobiernos locales en estados federales y descentralizados: Alemania, Italia y Reino Unido*. Institut d'Estudis Autonòmics.
- Villagrasa Rozas, M. d. M. (2003). Tendencias recientes de los servicios postales en España, *Proyecto social: Revista de relaciones laborales*, núm. 10, pp. 209-226.

- Williamson, O. E. (1975). *Markets and hierarchies :analysis and antitrust implications : a study in the economics of internal organization*. The Free Press.
- Wollmann, H. y Alonso, A. I. (2011). Transformación y cambio del gobierno local en Europa: un estudio comparativo, *Barataria: revista castellano-manchega de ciencias sociales*, núm. 12, pp. 81-100.
- Zafirovski, M. (2001). Administration and society: beyond Public Choice? *Public Administration*, Vol. 79, núm. 3, pp. 665-688.
- Zimmerman, J. L. (1977). The municipal accounting maze: An analysis of political incentives, *Journal of Accounting Research*, pp. 107-144.
- Zubiaur Etcheverry, G. y Caraballo Esteban, T. A. (2012). Análisis presupuestario de las entidades locales municipales de la Comunidad Autónoma de Euskadi: periodo 2000-2009, *Auditoría pública: revista de los Organos Autónomos de Control Externo*, núm. 58, pp. 111-126.
- Zurutuza Mujika, S. (2000). Programa de apoyo a la implantación de mejoras en la gestión económica municipal. plan de actuación 2000-2003. *GIDA*, 19, 5-10.
- Zurutuza Mujika, S. (2003). Programa 2003 de apoyo a la implantación de un sistema de objetivos e indicadores municipales. *GIDA*, 32, 5-10.
- Zurutuza Mujika, S. (2005). El Ejercicio de la Financiera de tutela en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, *UdalGIDA*, núm. 7, pp. 27-30.
- Zurutuza Mujika, S. (2008). Programa para fomentar la gestión orientada a objetivos en los ayuntamientos de Gipuzkoa, *UdalGIDA*, núm. 17, pp. 27-34.

REFERENCIAS NORMATIVAS

Normativa de la Unión Europea

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (Versión consolidada), (Diario Oficial de la Unión Europea núm. C. 83, de 30 de Marzo de 2010).

Tratado de Estabilidad, Coordinación y Gobernanza en la Unión Económica y Monetaria, (BOE núm. 29, de 2 de Febrero de 2013).

Carta Europea de Autonomía Local de 15 de octubre de 1985. Instrumento de Ratificación del Estado español, de 20 de enero de 1988. (BOE núm. 47, de 24 de Febrero de 1989).

Resolución del Consejo Europeo sobre el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, Ámsterdam, 17 de junio de 1997. (Diario Oficial Unión Europea, C 236 de 2 de agosto 1997).

Reglamento (CE) núm. 1059/2003 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de mayo de 2003, por el que se establece una nomenclatura común de unidades territoriales estadísticas (NUTS), (Diario Oficial de la Unión Europea núm. L154, de 26 de Junio de 2003).

Reglamento (UE) núm. 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea. (Diario Oficial de la Unión Europea núm. 174, de 26 de Junio de 2013).

Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 23 de octubre de 2000 por la que se establece un marco comunitario de actuación en el Ámbito de la política de aguas, (Diario Oficial de las Comunidades Europeas 22/12/2000).

Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema Asequibilidad de los SIEG: definición, medida, desafíos e iniciativas europeas (Dictamen de iniciativa), (Diario Oficial de la Unión Europea 11/6/2014).

Normativa estatal

Constitución Española, 1978, (BOE núm. 311, de 29 de Diciembre de 1978).

Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco (BOE núm. 306, de 22 de Diciembre de 1979 y BOPV de 12 de Enero de 1980).

Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. (BOE núm. 236, de 1 de Octubre de 1980).

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (BOE núm. 103, de 30 de Abril de 2012).

Ley 11/1977 General Presupuestaria, (BOE núm. 7, de 8 de Enero de 1977).

Ley 12/1981, de 13 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Vigente hasta el 25 de Mayo de 2002), (BOE núm. 127, de 28 de Mayo de 1981).

Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, (BOE núm. 80, de 03 de Abril de 1985).

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, (BOE núm. 313, de 30 de Diciembre de 1988).

Ley 18/2001, de 12 de diciembre, General de Estabilidad Presupuestaria, (BOE núm. 298, de 13 de diciembre de 2001).

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, (BOE núm. 124, de 24 de Mayo de 2002).

Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, (BOE núm. 90, de 15 de Abril de 1989).

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, (BOE núm. 284, de 27 de Noviembre de 2003).

Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local, (BOE núm. 301, de 17 de Diciembre de 2003).

Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, (BOE núm. 309, de 24 de Diciembre de 2009).

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. (BOE núm. 295, de 10 de diciembre de 2013).

Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público. (BOE núm. 311, de 28 de Diciembre de 2013).

Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, (BOE núm. 312, de 30 de Diciembre de 2013).

Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española. (BOE núm. 77, de 31 de Marzo de 2015).

Real Decreto, 1259/1999, de 16 de julio, por el que se regulan las cartas de servicios y los premios a la calidad en la Administración General del Estado. (BOE núm. 190, de 10 de agosto de 1999).

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, (BOE núm. 232, de 24 de Septiembre de 2010).

- Real Decreto 907/2007, de 6 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de la Planificación Hidrológica, (BOE núm. 162, de 07 de Julio de 2007).
- Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas, (BOE núm. 176, de 24 de Julio de 2001).
- Real Decreto-ley 8/2011, de 1 de julio, de medidas de apoyo a los deudores hipotecarios, de control del gasto público y cancelación de deudas con empresas y autónomos contraídas por las entidades locales, de fomento de la actividad empresarial e impulso de la rehabilitación y de simplificación administrativa, (BOE núm. 161, de 07 de Julio de 2011).
- Real Decreto-ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros, (BOE núm. 155, de 29 de junio de 2013).
- 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 núm. 276 de 16 de Noviembre de 2011).
- 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 núm. 59 de 9 de Marzo de 2004).
- Decreto de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales. (BOE núm. 196 de 15 de Julio de 1955).
- Orden de 14 de noviembre de 1979 por la que se aprueba la estructura a que deberán adaptarse los presupuestos de las Corporaciones Locales y se dictan instrucciones complementarias para la formación de los del ejercicio de 1980, (BOE núm. 276, de 17 de Noviembre de 1979).
- Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad analítica, (BOE núm. 261, de 1 de noviembre de 1983).

Orden de 20 de septiembre de 1989, por la que se establece la estructura de los presupuestos de las entidades locales (Vigente hasta el 01 de Enero de 2010), (BOE núm. 252, de 20 de Octubre de 1989).

Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, (BOE núm. 120, de 20 de Mayo de 1994).

Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por el que se aprueba la Instrucción del modelo Básico de Contabilidad Local, (BOE núm. 296, de 9 de Diciembre de 2004).

Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales, (BOE núm. 297, de 10 de Diciembre de 2008).

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, (BOE núm. 102, de 28 de Abril de 2010).

Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, (BOE núm. 185, de 03 de Agosto de 2013).

Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, (BOE núm. 237, de 03 de Octubre de 2013).

Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, (BOE núm. 237, de 03 de Octubre de 2013).

Orden HAP/988/2014, de 12 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado para 2015. (BOE núm. 144, de 14 de Junio de 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 núm. 270, de 7 de Noviembre de 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 núm. 67, de 19 de Marzo de 2014).

Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. (BOE núm. 97, de 23 de Abril de 2015).

Resolución de 11 de noviembre de 1983 de la Intervención General de la Administración del Estado por el que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública, (BOE núm. 16, de 19 de Enero de 1984).

Resolución de 19 de enero de 2009, de la Dirección General de Presupuestos, por la que se establecen los códigos que definen la clasificación económica, (BOE núm. 24, de 28 de Enero de 2009).

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 núm. 188, de 6 de Agosto de 2011).

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 núm. 158, de 3 de Julio de 2015).

Normativa autonómica

Ley 31/1983, de 20 de diciembre, de Régimen Presupuestario de Euskadi (BOPV núm. 5, de 11 de Enero de 1984).

Ley 27/1983, de 25 de Noviembre, de Relaciones entre las Instituciones Comunes de la Comunidad Autónoma y los Órganos Forales de sus Territorios Históricos, (BOPV núm. 182, de 10 de diciembre de 1983).

Decisión 3/2012, de 19 de abril de 2012, relativa a las cuestiones de competencia planteadas por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Álava, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Álava, en relación con el proyecto de Ley Municipal de Euskadi (BOPV núm. 115, de 13 de junio de 2012).

Normativa foral

Norma Foral 1/1985, de 31 de enero, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, (BOG suplemento de 6 de febrero de 1985).

Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, reguladora de las Haciendas Locales de Gipuzkoa, (BOG núm. 130, de 10 de septiembre de 1989).

Norma Foral 2/1990 de 11 de enero, de Tasas y Precios Públicos. (BOG núm. 14).

Norma Foral 17/1990, de 26 de diciembre, de Régimen Financiero y Presupuestario del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG núm. 22, de 1 de Febrero de 1991).

Norma Foral 4/1991, de 26 de febrero, Presupuestaria de las Entidades Locales. (BOG núm. 53, de 18 de marzo de 1991).

Norma Foral 21/2003, de 19 de diciembre, presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Gipuzkoa, (BOG núm. 248, de 30 de Diciembre de 2003).

Norma Foral 1/2013, de 8 de febrero, por la que se desarrolla la competencia de tutela financiera en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales de Gipuzkoa, (BOG núm. 29, de 12 de febrero de 2013).

Norma Foral 4/2014, de 6 de febrero, de transparencia y acceso a la información pública, (BOG núm. 26, de 10 de Febrero de 2014).

Norma Foral 13/2014, de 17 de noviembre, sobre la singularidad foral en la aplicación de las medidas de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG núm. 222, de 20 de Noviembre de 2014).

Decreto Foral 96/1992, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento Presupuestario de las Entidades Locales, (BOG núm. 245, de 24 de Diciembre de 1992).

Decreto Foral 100/2004, de 21 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el plan general de contabilidad pública de las entidades locales de Gipuzkoa, (BOG núm. 251, de 31 de diciembre de 2004).

Decreto Foral 27/2013, de 23 de julio, sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas. (BOG núm. 145, de 01 de Agosto de 2013).

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 96/2014, de 29 de julio, por el que se modifica parcialmente la estructura presupuestaria de las entidades locales de Bizkaia, (BOB núm. 145, de 01 de Agosto de 2014).

Decreto Foral 44/2014, de 16 de diciembre, por el que se modifica parcialmente la estructura presupuestaria de las entidades locales de Gipuzkoa, (BOG núm. 245, de 24 de Diciembre de 2014).

Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 45/2015, de 24 de marzo, por el que se establecen los plazos y los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales del Territorio Histórico de Bizkaia, (BOB núm. 69, de 14 de Abril de 2015).

Instrucción para el desarrollo de la competencia de tutela financiera en materia de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las entidades locales de Gipuzkoa. (BOG núm. 227, de 28 de Noviembre de 2013).

Bases reguladoras de la concesión de subvenciones destinadas a fomentar el desarrollo de proyectos dirigidos a impulsar la gestión orientada a objetivos y resultados, (BOG núm. 235, de 3 de Diciembre de 2007).