

III. OTRAS DISPOSICIONES

CORTES GENERALES

14673 *Resolución de 8 de mayo de 2025, aprobada por la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el Informe de fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020.*

La Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en su sesión del día 8 de mayo de 2025, a la vista del Informe remitido por ese Alto Tribunal acerca del Informe de fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020, acuerda:

1. Asumir el contenido y las conclusiones del Informe de fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020.

2. Mostrar su acuerdo con el Informe de fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020, sin perjuicio de las resoluciones que se aprueben.

3. Instar al Ministerio de Hacienda a desarrollar, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, la regulación de la memoria justificativa sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos y de la memoria demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos programados, a las que se refiere el artículo 211 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, con el fin de detallar el contenido de dichos documentos, los criterios para su elaboración y su vinculación con la información contenida en las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales de las entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

4. Instar a los Ayuntamientos de Cáceres, Talavera de la Reina y Aranjuez a mejorar la planificación, programando con la necesaria antelación los nuevos contratos, a fin de evitar la continuación de los existentes hasta las nuevas adjudicaciones.

5. Instar a los Ayuntamientos de Ciudad Real, Guadalajara, Lorca, Mérida y Molina de Segura a mejorar los pliegos de cláusulas administrativas, incidiendo en las previsiones sobre el control de la ejecución de los trabajos.

6. Instar a los Ayuntamientos de Cáceres, Guadalajara, Mérida y Torrelavega a dar publicidad a sus cuentas anuales, en atención al compromiso que todas las administraciones deben mantener con la transparencia y el derecho de los ciudadanos a estar informados sobre la gestión de los recursos municipales.

7. Instar a los ayuntamientos a:

– Dotar de recursos humanos, técnicos y materiales suficientes a las unidades encargadas del cálculo de los costes y rendimientos de los servicios públicos y de la elaboración de la correspondiente información en relación con esta materia que debe figurar en las cuentas generales.

– Realizar las oportunas tareas de revisión y conciliación de la información obtenida de los distintos sistemas de gestión y, en especial, entre la contabilidad financiera y la contabilidad analítica, con el fin de asegurar la calidad de los resultados en materia de costes y rendimientos proporcionados por esta última.

8. Instar a las entidades locales y, en especial, a los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes y a las entidades de ámbito superior al municipio, a:

– Realizar los estudios necesarios con el fin de proceder a la implantación, a la mayor brevedad posible, de sistemas de contabilidad analítica que proporcionen información fiable, útil y oportuna sobre los costes y rendimientos de los servicios que presten, con arreglo a los criterios para la elaboración de dicha información establecidos por la Intervención General de la Administración del Estado, que permitan una adopción de decisiones de gestión financiera y presupuestaria conforme a los principios de racionalidad económica y de cumplimiento de las disposiciones normativas, en especial, en relación con las actividades desarrolladas cuya financiación provenga de tasas o precios públicos.

– Dotar de recursos humanos, técnicos y materiales suficientes a las unidades encargadas del cálculo de los costes y rendimientos de los servicios públicos, y de la elaboración de la correspondiente información en relación con esta materia que debe figurar en las cuentas generales.

– Proceder, de manera periódica y recurrente, a la revisión de los costes y rendimientos de aquellas actividades de la entidad local financiadas mediante tasas o precios públicos obteniendo información actualizada sobre los costes derivados de los servicios que determinan su exacción y sobre los ingresos obtenidos, con el fin de garantizar que estos últimos no superan, con carácter general, a los primeros en los servicios que dan lugar a la exigencia de una tasa (principio de equivalencia). O, en sentido contrario, que los costes no resultan inferiores a los ingresos, para las actividades que se financian con precios públicos, salvo que existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que aconsejen lo contrario.

– Fomentar la racionalidad económica en la organización y el funcionamiento de los servicios, a través de un adecuado sistema de información que proporcione, entre otros resultados, datos de costes, ingresos y márgenes e indicadores de gestión, no solo para dar cumplimiento a las obligaciones de información en las cuentas generales, sino fundamentalmente para su utilización como instrumentos que permitan lograr una gestión más eficaz y eficiente, con un menor empleo de recursos públicos.

9. Instar a las entidades locales a:

– Implantar, a la mayor brevedad posible, sistemas de contabilidad analítica que proporcionen información fiable, útil y oportuna sobre los costes y rendimientos de los servicios que presten, que permitan una adopción de decisiones de gestión financiera y presupuestaria conforme a los principios de racionalidad económica y calidad de los servicios.

– Proceder, de manera periódica y recurrente, a la revisión de los costes y rendimientos de aquellas actividades de la entidad local financiadas mediante tasas o precios públicos.

10. Instar al Tribunal de Cuentas a incluir en los futuros informes contestaciones a todas y cada una de las alegaciones presentadas por la entidad fiscalizada.

Palacio del Congreso de los Diputados, 8 de mayo de 2025.–El Presidente de la Comisión, Juan Francisco Serrano Martínez.–El Secretario Primero de la Comisión, Salvador de Foronda Vaquero.

TRIBUNAL DE CUENTAS

N.º 1.504

**INFORME DE FISCALIZACIÓN SOBRE LA INFORMACIÓN RELATIVA A LOS COSTES
Y RENDIMIENTOS DE LOS SERVICIOS INCLUIDA EN LAS CUENTAS GENERALES
DE LOS AYUNTAMIENTOS DE MUNICIPIOS DE MÁS DE 50.000 HABITANTES,
DIPUTACIONES PROVINCIALES, CABILDOS Y CONSEJOS INSULARES,
CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO 2020**

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de su función fiscalizadora establecida en los artículos 2.a), 9 y 21.3.a) de la Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, y a tenor de lo previsto en los artículos 12 y 14 de la misma disposición y concordantes de la Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas, ha aprobado, en su sesión de 21 de diciembre de 2022, el Informe de fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020, y ha acordado su elevación a las Cortes Generales, así como a los Plenos de las entidades locales fiscalizadas, según lo prevenido en el artículo 28 de la Ley de Funcionamiento.

ÍNDICE

- I. INTRODUCCIÓN**
- I.1. INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO**
- I.2. ANTECEDENTES**
- I.3. ÁMBITO SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL**
 - I.3.1. Ámbito subjetivo
 - I.3.2. Ámbito objetivo
 - I.3.3. Ámbito temporal
- I.4. TIPO DE FISCALIZACIÓN, OBJETIVOS, PROCEDIMIENTOS Y LIMITACIONES AL ALCANCE**
- I.5. MARCO LEGAL Y RÉGIMEN JURÍDICO**
- I.6. CRITERIOS DE SELECCIÓN DE LA MUESTRA DE ENTIDADES**
- I.7. RENDICIÓN DE CUENTAS**
- I.8. TRÁMITE DE ALEGACIONES**
- II. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN**
- II.1. RENDICIÓN, INTEGRIDAD Y COHERENCIA DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS DE LOS SERVICIOS**
 - II.1.1. Memorias de costes y rendimientos de los servicios públicos y de grado de cumplimiento de los objetivos
 - II.1.2. Notas 26 y 27 de las memorias de las cuentas anuales
- II.2. DISPONIBILIDAD DE CONTABILIDAD ANALÍTICA Y ADECUACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTES A LOS PRINCIPIOS, CRITERIOS Y NORMAS DE APLICACIÓN**
 - II.2.1. Sistemas y procedimientos para la elaboración de la información sobre costes y rendimientos de los servicios públicos
 - II.2.2. Adecuación de los sistemas de costes a los criterios de la Resolución de la IGAE
- II.3. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS RENDIDA POR LAS ENTIDADES LOCALES DE LA MUESTRA SELECCIONADA**
 - II.3.1. Ayuntamiento de Cuenca
 - II.3.2. Ayuntamiento de Huesca
 - II.3.3. Ayuntamiento de Torrevieja
 - II.3.4. Ayuntamiento de Valencia
 - II.3.5. Cabildo Insular de La Palma
 - II.3.6. Diputación Provincial de Burgos
 - II.3.7. Diputación Provincial de Segovia
- II.4. TRANSPARENCIA DE LA INFORMACIÓN PÚBLICA**
- III. CONCLUSIONES**
- A) EN RELACIÓN CON LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS**

- B) EN RELACIÓN CON LA RENDICIÓN, INTEGRIDAD Y COHERENCIA DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS**
 - C) EN RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD ANALÍTICA Y LOS SISTEMAS DE COSTES EMPLEADOS**
 - D) EN RELACIÓN CON EL CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS RENDIDA POR LAS ENTIDADES LOCALES DE LA MUESTRA SELECCIONADA**
 - E) EN RELACIÓN CON LA TRANSPARENCIA DE LA INFORMACIÓN PÚBLICA**
- IV. RECOMENDACIONES**
- ANEXOS**

RELACIÓN DE CUADROS

- Cuadro 1. Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos
- Cuadro 2. Memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos programados
- Cuadro 3. Notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales
- Cuadro 4. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Cuenca
- Cuadro 5. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Huesca
- Cuadro 6. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Torrevieja
- Cuadro 7. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Valencia
- Cuadro 8. Resumen general de costes del Cabildo de La Palma
- Cuadro 9. Resumen general de costes de la Diputación Provincial de Burgos
- Cuadro 10. Diferencias entre el resumen general de costes de la entidad, de la nota 26 de la memoria, y la aplicación utilizada por la Diputación Provincial de Burgos
- Cuadro 11. Diferencias entre el resumen general de costes de la entidad y el resumen del coste por elementos de las actividades de la Diputación Provincial de Burgos
- Cuadro 12. Resumen general de costes de la Diputación Provincial de Segovia

SIGLAS Y ABREVIATURAS UTILIZADAS EN EL INFORME

ICAL	Instrucción del modelo normal de contabilidad local
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
LFTCu	Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas
LRBRL	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local
TRLRHL	Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
LTAIBG	Ley de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno

I. INTRODUCCIÓN

I.1. INICIATIVA DEL PROCEDIMIENTO

El Pleno del Tribunal de Cuentas, en el ejercicio de las competencias atribuidas por el artículo 3.a) de su Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento (LFTCu), aprobó, en sesión de 24 de febrero de 2022, el Programa de Fiscalizaciones del Tribunal de Cuentas para el año 2022, incluyéndose en el mismo, entre las impulsadas a iniciativa del propio Tribunal, la “Fiscalización sobre la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios incluida en las cuentas generales de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, correspondientes al ejercicio 2020”. En la misma fecha, el Pleno de la Institución aprobó el acuerdo de inicio del procedimiento fiscalizador.

I.2. ANTECEDENTES

En las actuaciones fiscalizadoras que lleva a cabo regularmente el Tribunal de Cuentas relativas al control de la actividad económico-financiera del sector público local, se incluyen aspectos relacionados con la adecuada gestión de los servicios prestados por las entidades locales. A este respecto, la normativa sobre contabilidad pública local establece distintas obligaciones de información por parte de las entidades locales en relación con los costes y rendimientos de los servicios, materia que tiene especial relevancia para analizar la gestión de dichas entidades.

En particular, los municipios de más de 50.000 habitantes y las entidades de ámbito superior al municipal deben incluir, en sus cuentas generales, información sobre la referida materia, tanto en la memoria de sus cuentas anuales (en concreto, en las notas 26 y 27, que deben cumplimentarse, al menos, para los servicios y actividades de la entidad local que se financien con tasas o precios públicos) como a través de sendas memorias, a las que hace referencia el artículo 211 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), relativas a los costes y rendimientos de los servicios públicos y al grado de cumplimiento de los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste, que acompañarán a la cuenta general.

No obstante, tal y como se indicó en el *Informe de fiscalización del Sector Público Local, ejercicio 2019*, aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 27 de julio de 2021, en las cuentas generales de las entidades locales rendidas al Tribunal se observa la existencia de significativas carencias, deficiencias e incoherencias en esta información correspondiente a los costes y rendimientos de los servicios, lo que justifica la realización de la presente fiscalización.

Esta actuación fiscalizadora se ha llevado a cabo en el marco del Plan Estratégico del Tribunal de Cuentas 2018-2021, aprobado por el Pleno de la Institución el 25 de abril de 2018, principalmente, en aplicación de la medida 1 (“desarrollar fiscalizaciones en las que se determinen las irregularidades y deficiencias detectadas en la organización, gestión y control de las entidades públicas fiscalizadas, así como los progresos y buenas prácticas de gestión observadas”), del objetivo específico 1.2, referido al fomento de buenas prácticas de organización, gestión y control de las entidades públicas; así como de la medida 1 (“acortar los plazos de ejecución de las fiscalizaciones”), del objetivo específico 1.5, dirigido a agilizar la tramitación de los procedimientos fiscalizadores, ambos del objetivo estratégico 1 (“contribuir al buen gobierno y a la mejora de la actividad económico-financiera del sector público”) del citado Plan.

I.3. ÁMBITO SUBJETIVO, OBJETIVO Y TEMPORAL

I.3.1. Ámbito subjetivo

El ámbito subjetivo de la fiscalización está constituido por los ayuntamientos de municipios con población superior a 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, sometidos a la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, sin incluir las entidades locales del País Vasco y de Navarra, por presentar regímenes propios en cuanto a la normativa presupuestaria y contable aplicable.

En su conjunto, dicho ámbito incluye un total de 136 ayuntamientos, 38 diputaciones provinciales, siete cabildos y tres consejos insulares. Dado el elevado número de entidades que conforman el ámbito subjetivo de la fiscalización, las comprobaciones de detalle se han realizado sobre una muestra de las referidas entidades.

Los resultados de la fiscalización se refieren exclusivamente a la información de las entidades locales principales, sin incluir la correspondiente a sus entidades dependientes o adscritas.

I.3.2. Ámbito objetivo

El ámbito objetivo del informe está integrado por la información sobre costes y rendimientos de los servicios contenida en las cuentas generales de las entidades locales y, en concreto, las relativas a la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y a la memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados, establecidas en el artículo 211 del TRLRHL, y a las notas 26 "Información sobre el coste de las actividades" y 27 "Indicadores de gestión", de la memoria de las cuentas anuales.

En particular, se ha verificado el cumplimiento de las referidas obligaciones de información, la integridad y coherencia de su contenido, los sistemas y procedimientos implantados en las entidades locales para su elaboración y la adecuada publicidad de la información, con arreglo a las exigencias en materia de transparencia de la información pública.

I.3.3. Ámbito temporal

La fiscalización se ha referido, fundamentalmente, a la información contenida en las cuentas generales correspondientes al ejercicio 2020 rendidas por las entidades fiscalizadas, sin perjuicio de la realización de comprobaciones referidas a ejercicios anteriores y posteriores, cuando se ha considerado necesario para el cumplimiento de los objetivos de la fiscalización.

I.4. TIPO DE FISCALIZACIÓN, OBJETIVOS, PROCEDIMIENTOS Y LIMITACIONES AL ALCANCE

Se trata de una fiscalización horizontal, en la medida que se refiere a una pluralidad de entidades del sector público local y con los mismos objetivos y ámbito temporal, y de carácter integral, dado que incluye aspectos de las fiscalizaciones de cumplimiento, financieras y operativas o de gestión.

Los objetivos de la fiscalización, de acuerdo con las Directrices Técnicas aprobadas por el Pleno del Tribunal de Cuentas el 28 de abril de 2022, son los siguientes:

- 1) Verificar el cumplimiento de las obligaciones de inclusión en las cuentas generales de la información preceptiva en materia de coste de las actividades, indicadores de gestión,

rendimiento de los servicios y grado de cumplimiento de los objetivos de las entidades locales.

- 2) Evaluar la fiabilidad de la información proporcionada por las entidades en las memorias previstas en el artículo 211 del TRLRHL, que acompañan a la cuenta general, así como en las notas 26 “Información sobre el coste de las actividades” y 27 “Indicadores de gestión” de la memoria de la cuenta general, y comprobar si ha sido elaborada de conformidad con los principios, criterios y normas contables que resulten de aplicación.
- 3) Verificar si las entidades tienen implantado un sistema de contabilidad analítica que permita conocer el proceso de formación de costes tanto desde un punto de vista orgánico como funcional y, en su caso, el cálculo de los rendimientos de los servicios.
- 4) Valorar la adecuación de los sistemas y procedimientos de las entidades para la elaboración de la información sobre costes y rendimientos de las actividades e indicadores de gestión.

Asimismo, se ha examinado la observancia de la normativa reguladora de la transparencia en todo aquello que tuviera relación con el objeto de las actuaciones fiscalizadoras. Sin embargo, por la propia naturaleza de las operaciones fiscalizadas, de carácter esencialmente financiero, no ha sido posible evaluar aspectos relacionados con la igualdad efectiva de mujeres y hombres o con la sostenibilidad ambiental.

En el curso de la fiscalización se han realizado todas las pruebas y verificaciones que se han considerado necesarias para el adecuado cumplimiento de los objetivos anteriores, utilizando los procedimientos de fiscalización y técnicas de auditoría procedentes.

Las comprobaciones se han realizado, por una parte, sobre las cuentas generales rendidas; así como a partir de la información y documentación recibida, fundamentalmente, a través de la Sede electrónica del Tribunal de Cuentas.

Las entidades fiscalizadas, con carácter general, han prestado su colaboración y han suministrado la información solicitada, sin haberse producido limitaciones al alcance de la fiscalización.

Las actuaciones fiscalizadoras se han llevado a cabo de acuerdo con las Normas de Fiscalización del Tribunal de Cuentas, aprobadas por el Pleno en sesión de 23 de diciembre de 2013.

I.5. MARCO LEGAL Y RÉGIMEN JURÍDICO

Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas por parte de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Las exigencias para mejorar la información en el sector público y los principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, determinó la inclusión en las cuentas anuales de una información complementaria a la información financiera y presupuestaria, que permitiera apoyar la adopción racional de decisiones. En este contexto, las cuentas anuales de las entidades públicas recogen, en la memoria, información sobre costes y rendimientos por actividades y unos indicadores de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública, que debe estar presidida por una actuación rigurosa y, sobre todo, eficiente.

Al objeto de contar con herramientas cada vez más eficaces para facilitar esa gestión y posibilitar el conocimiento de la misma por los diversos agentes sociales, se dictó la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado (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 (en adelante, Resolución de la IGAE).

En esta Resolución se definen los principios para determinar los costes de una organización, estando caracterizado el coste que se obtiene por ser un coste completo, resultado de asignar a cada actividad el consumo real de los factores de producción directamente relacionados con ellas, así como aquellos otros relacionados con las mismas de manera indirecta, entre los que se incluyen los costes generales, administrativos y de dirección del ente.

Para la correcta cuantificación de los costes, la Resolución de la IGAE prevé que las entidades dispondrán de un sistema de contabilidad analítica, en el que se recogerán todos los gastos correctamente periodificados, de acuerdo con una aplicación estricta del principio de devengo. Entre dichos gastos se prevé la inclusión de aquellos que se deriven del consumo del activo fijo (amortizaciones) y los costes financieros y de transferencias, pero no así las provisiones ni los deterioros, hasta que se constate la efectiva producción de la correspondiente pérdida. En cambio, se segregarán los gastos no consumidos como consecuencia de su naturaleza, como las existencias o el inmovilizado, así como los que no correspondan a consumos efectivos.

En el ámbito local, la regulación principal sobre la información en materia de costes y rendimientos de los servicios de las entidades locales se encuentra recogida en las siguientes disposiciones, además de la ya citada Resolución de la IGAE:

- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales¹.
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local (ICAL).

La ICAL prevé la inclusión, en la memoria de las cuentas anuales de las entidades locales, de las notas 26 “Información sobre el coste de las actividades” y 27 “Indicadores de gestión”, que se elaborarán, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos, estando obligados a cumplimentarlas únicamente los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior al municipal.

Adicionalmente, estos municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general de la entidad, tal y como prevé el artículo 211 del TRLRHL, en su letra a), una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y, en su letra b), una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste.

El contenido de las referidas notas 26 y 27 está recogido en las normas de elaboración de la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, que figura como anexo de la ICAL, y los criterios para la elaboración de esta información están establecidos en los documentos “Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas”, aprobado en 2004 por el grupo de trabajo constituido en el seno de la Comisión de Contabilidad Pública de la IGAE, y “Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público”, aprobado en 2007 por el mismo grupo de trabajo; así como en la mencionada Resolución de la IGAE².

En cambio, no existe desarrollo normativo específico que regule el contenido de la memoria sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos y de la memoria demostrativa del grado de

¹ El artículo 205.c) del TRLRHL señala, entre los fines de la contabilidad pública local, “determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios”.

² El preámbulo de la Resolución de la IGAE indica que “será de aplicación la metodología expuesta en los documentos citados [IGAE 2004 e IGAE 2007] siempre y cuando no se oponga a las normas desarrolladas en la presente resolución”.

cumplimiento de los objetivos programados, que deben acompañar a la cuenta general de la entidad.

Ante esta insuficiencia normativa, se ha observado que algunas entidades cumplimentan la referida información utilizando la regulación establecida para el cálculo del coste efectivo de los servicios de las entidades locales, contenida en el artículo 116 ter de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL). Este artículo, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local, atribuye a todas las entidades locales la obligación de calcular, 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. Dicho coste efectivo debe ser comunicado al Ministerio de Hacienda y Función Pública para su publicación.

Para desarrollar este precepto, 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. Sin embargo, esta norma no tiene por finalidad determinar ni fundamentar los costes de los servicios a los efectos de su consideración para la elaboración de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, ni para cumplimentar la información sobre costes de las actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales, tal y como se precisa en el preámbulo de la Orden, por lo que su eventual utilización para dicha finalidad originaría que la información obtenida no responda a los requisitos de la normativa aplicable en esta materia.

I.6. CRITERIOS DE SELECCIÓN DE LA MUESTRA DE ENTIDADES

Como se ha indicado en el epígrafe 1.3.1, para la realización de las comprobaciones adicionales de detalle sobre las entidades locales fiscalizadas se ha seleccionado una muestra, debido al elevado número de las que conforman el ámbito subjetivo de la fiscalización.

La muestra de entidades se ha determinado en función del riesgo, fundamentalmente en términos de integridad y coherencia, observado a partir del análisis de las cuentas generales rendidas y del resto de la información disponible. En concreto, se han analizado una serie de indicadores, que se exponen a continuación, habiéndose elegido para la muestra aquellas entidades que acumulaban un mayor número de factores indicativos de posibles incidencias.

En primer lugar, se han tenido en cuenta las entidades que, en sus cuentas generales rendidas, no hubieran sido remitidas o figurasen de manera incompleta las notas 26 y 27 de la memoria y las memorias referidas en el artículo 211 del TRLRHL. Igualmente, se ha valorado la existencia de incoherencias significativas en la información suministrada, ya fuera entre los distintos estados de las notas 26 y 27 o bien resultantes de su comparación con la información contenida en las memorias relativas al coste y rendimiento de los servicios públicos y al grado de cumplimiento de los objetivos programados.

También se han tenido en cuenta algunas circunstancias que pudieran ser indicativas de una mala calidad de los datos presentados, como la falta de imputación de costes calculados (amortizaciones³) o de costes financieros en la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales, conceptos que deben formar parte de la estructura de elementos de coste de la entidad.

³ En la Resolución de la IGAE también tienen dicha consideración los gastos relativos a la previsión social de funcionarios, concepto que no resulta aplicable a los empleados públicos del sector público local.

Asimismo, se ha considerado como factor de riesgo la falta de imputación de costes indirectos en la información sobre el coste por elementos de las actividades, recogido en la nota 26 de la memoria, y aquellos casos en los que la propia entidad ha manifestado, en algún documento o estado de la cuenta general rendida, no disponer de un sistema de contabilidad analítica.

Adicionalmente, se han tenido en cuenta algunos factores relativos a deficiencias en la calidad de la información presentada en la nota 27 de la memoria, que recoge los indicadores de gestión.

Como resultado, se han seleccionado siete entidades, que acumulaban el mayor número de factores de riesgo. Las siete entidades locales incluidas en la muestra son los Ayuntamientos de Cuenca, Huesca, Torrevieja (Alicante) y Valencia; el Cabildo Insular de La Palma (Santa Cruz de Tenerife) y las Diputaciones Provinciales de Burgos y de Segovia. Las comprobaciones de detalle se han realizado sobre la información rendida por estas entidades en sus cuentas generales y la proporcionada en el curso de la fiscalización.

I.7. RENDICIÓN DE CUENTAS

La sujeción de las entidades locales al régimen de contabilidad pública, establecida legalmente en el artículo 114 de la LRBRL y desarrollada en el título VI, capítulo III, del TRLRHL, incluye la obligación de rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas, según establece el artículo 201 de dicho texto refundido.

Del total de 184 entidades fiscalizadas, a la fecha de redacción del presente informe habían rendido sus cuentas generales correspondientes al ejercicio 2020 un total de 175 entidades, no habiendo remitido sus cuentas las nueve restantes⁴.

Por su parte, un total de 85 entidades habían rendido sus cuentas generales del ejercicio 2020 fuera del plazo establecido para su remisión al Tribunal de Cuentas en el artículo 223.2 del TRLRHL, esto es, antes del 15 de octubre de 2021. No obstante, las entidades locales de las Comunidades Autónomas de Andalucía, Castilla y León y Madrid disponían de un plazo que se extendía hasta el 31 de octubre de 2021 para la rendición de tales cuentas al Órgano de Control Externo autonómico correspondiente, habiendo rendido las cuentas entre las dos fechas citadas un total de veinte entidades locales de dichas comunidades.

En el Anexo 1 se recoge la información sobre el estado de rendición de las cuentas generales del ejercicio 2020 para las entidades incluidas en la muestra seleccionada.

I.8. TRÁMITE DE ALEGACIONES

En cumplimiento del artículo 44.1 de la LFTCu, el anteproyecto de Informe de fiscalización se remitió a los/las presidentes/as de las entidades fiscalizadas, quienes también lo eran durante el periodo fiscalizado, para que formularan las alegaciones y presentasen los documentos y justificaciones que estimaran convenientes.

Han presentado alegaciones dentro del plazo otorgado para ello los responsables de dos entidades (los Ayuntamientos de Cuenca y Toledo), sin que ninguno solicitara prórroga del referido plazo.

⁴ A 11 de noviembre de 2022, no habían rendido sus cuentas generales correspondientes al ejercicio 2020 los Ayuntamientos de El Puerto de Santa María y Sanlúcar de Barrameda (Cádiz); Jaén y Linares (Jaén); Marbella, Mijas, Torremolinos y Vélez-Málaga (Málaga) y Utrera (Sevilla).

Todas las alegaciones han sido analizadas y objeto del oportuno tratamiento, dando lugar a las modificaciones y precisiones en el Informe que se han considerado procedentes. No se han realizado cambios ni valoraciones respecto de las alegaciones que explican, aclaran o justifican los resultados sin rebatir su contenido; plantean opiniones sin soporte documental o normativo; tratan de explicar, aclarar o justificar determinadas actuaciones sin contradecir el contenido del Informe; o señalan que las deficiencias o irregularidades se han subsanado con posterioridad al periodo fiscalizado.

El resultado definitivo de la fiscalización es el expresado en los posteriores apartados del Informe, con independencia de las consideraciones manifestadas en las alegaciones.

II. RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN

Como se ha indicado anteriormente, la información sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos que están obligadas a cumplimentar las entidades locales incluidas en el ámbito subjetivo de la fiscalización, en sus cuentas generales, consiste en dos clases de documentos.

En primer lugar, acompañando a la cuenta general, deben remitir la **memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos** y la relativa al **grado de cumplimiento de los objetivos**, a que se refiere el artículo 211 del TRLRHL. No obstante, tal y como se indica en el subapartado I.5, hasta la fecha no se ha realizado el desarrollo normativo que establezca el contenido de las memorias, lo que origina que en la elaboración de estos documentos se utilice información muy heterogénea.

Asimismo, se establece la cumplimentación de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, que tienen carácter obligatorio, al menos, para aquellas actividades que se financien mediante tasas o precios públicos.

En la **nota 26** de la memoria se recoge la información sobre el coste de las actividades desarrolladas, mediante cuatro estados, en los que se expone aquella con diferente grado de detalle:

1. **Resumen general de costes de la entidad**, en el que se desglosan los elementos de coste para el conjunto de la organización.
2. **Resumen del coste por elementos de las actividades**, que incluye información, para cada una de las actividades consideradas por la entidad, sobre los costes directos e indirectos.
3. **Resumen de costes por actividad**, que sintetiza los costes asignados a todas las actividades consideradas por la entidad.
4. **Resumen relacionando costes e ingresos de las actividades**, en el que se desglosa, para cada una de las actividades, la información sobre el coste total, los ingresos y, por comparación entre ambas magnitudes, el margen de cobertura, en valor absoluto y relativo.

Por su parte, la **nota 27** incluye un total de nueve indicadores de gestión definidos en la ICAL, que pretenden informar sobre la organización atendiendo, especialmente, a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de los servicios o actividades.

En concreto, se prevé la cumplimentación de los siguientes indicadores de gestión:

1. Los **indicadores de eficacia**, que incluyen: a) el que relaciona el número de actuaciones realizadas y previstas; b) el plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público; c) el porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público; y d) el que relaciona el primer indicador con el equivalente para una serie de años anteriores.

2. Los **indicadores de eficiencia**, que comprenden los que relacionan: a) el coste de la actividad con el número de usuarios; b) el coste real de la actividad con el previsto; y c) el coste de la actividad con el número de unidades equivalentes producidas.
3. El **indicador de economía**, que relaciona el precio o coste de adquisición de un factor de producción con el precio medio del mismo factor en el mercado.
4. El **indicador de medios de producción**, que relaciona el coste de un factor de producción (coste de personal) con el número de personas equivalentes de cada una de las actividades.

Cabe destacar la importancia de la información contenida en las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, así como en las memorias previstas en el artículo 211 del TRLRHL, no solo para dar cumplimiento a las obligaciones de información sobre esta materia, sino también para la adopción de las oportunas decisiones de gestión y, entre ellas, las relacionadas con la adecuación entre los costes y los ingresos en aquellas actividades financiadas mediante tasas o precios públicos.

Según el artículo 24.2 del TRLRHL, con carácter general, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida (principio de equivalencia); mientras que, el artículo 44 del mismo texto legal prevé que el importe de los precios públicos deberá cubrir, como mínimo, el coste del servicio prestado o de la actividad realizada, si bien podrán fijarse precios públicos por debajo de dicho límite cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen⁵.

A este respecto, la información contenida en el resumen que relaciona costes e ingresos de las actividades, de la nota 26 de la memoria, incluye los márgenes de cobertura relativos, al menos, a las actividades financiadas con tasas o precios públicos, lo que permite verificar que los ingresos procedentes de las tasas no sobrepasan el coste del servicio que determina su exacción y, en sentido contrario, que los importes obtenidos de los precios públicos permiten cubrir dicho coste.

Por su parte, los indicadores de gestión, en especial, el indicador de eficacia que relaciona el número de actuaciones previstas con el de las realizadas y el indicador de eficiencia que compara el coste real de la actividad con el previsto, también proporcionan información relevante para evaluar si los informes técnico-económicos elaborados con ocasión del establecimiento de las tasas o de los precios públicos justifican adecuadamente el importe de las cuotas o tarifas aprobadas y si en su evolución temporal se han apartado de forma significativa de los valores inicialmente calculados.

En el Anexo 2 se recoge la información que debe ser remitida en las mencionadas notas 26 y 27 de la memoria por parte de las entidades fiscalizadas, de acuerdo con el contenido previsto en la ICAL.

II.1. RENDICIÓN, INTEGRIDAD Y COHERENCIA DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS DE LOS SERVICIOS

El análisis de la información sobre los costes y rendimientos de los servicios que estaban obligadas a remitir las entidades locales incluidas en el ámbito subjetivo de la presente fiscalización se ha realizado a partir de la información contenida en las cuentas generales correspondientes al ejercicio 2020 rendidas, a fecha de 30 de marzo de 2022, a través de la Plataforma de Rendición de Cuentas,

⁵ Se establece una regulación similar en los artículos 7 y 19, para las tasas, y 25, para los precios públicos, de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

relativas a un total de 160 entidades. Con posterioridad a esa fecha y antes de la finalización de los trabajos de fiscalización, se rindieron las cuentas de 2020 por parte de otras quince entidades⁶, quedando pendiente de rendir las de las nueve entidades restantes, citadas en el subapartado I.7.

Existen múltiples incidencias y una elevada heterogeneidad en la información sobre costes y rendimientos de los servicios rendida por las entidades locales, habiéndose analizado en la fiscalización si la información remitida incluye las exigencias mínimas de contenido que se consideran necesarias. También se ha verificado si existe coherencia en la información recogida en las notas de la memoria de las cuentas anuales, así como con la de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y la memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados.

De las 160 cuentas rendidas por las entidades examinadas, a la fecha de toma de datos de la fiscalización, un total de doce ayuntamientos⁷ habían rendido la cuenta general del ejercicio 2020 sin incluir información en las notas 26 y 27 de la memoria y sin adjuntar las memorias a que se refiere el artículo 211 del TRLRHL, y tres consejos insulares⁸ no habían cumplimentado información en las notas 26 y 27, aunque sí habían remitido documentación adjunta sobre costes de los servicios; habiéndoseles requerido a todas ellas la información no remitida.

En este sentido, los Ayuntamientos de Collado Villalba, San Bartolomé de Tirajana, Toledo y Vila-Real adujeron la falta de implementación de una contabilidad analítica o de definición de los elementos de coste necesarios para poder cumplimentar la referida información obligatoria.

El resto de las entidades a las que se solicitó la información indicaron la no disponibilidad de la misma debido, fundamentalmente, a la carencia de recursos humanos o técnicos necesarios. Algunas de ellas remitieron documentación adicional, como informes técnico-económicos relativos a las ordenanzas fiscales de las tasas, informes de la Intervención sobre la cuenta general o memorias de actividades; documentos que no se corresponden con la información exigida sobre costes y rendimientos de los servicios públicos.

Por lo que se refiere a los tres consejos insulares, se ha analizado la documentación remitida en la cuenta general del ejercicio 2020, así como las explicaciones ofrecidas a la solicitud de información formulada, observándose que ninguna de las entidades ha cumplimentado adecuadamente la información obligatoria en materia de costes y rendimientos de los servicios. A este respecto, el Consell Insular de Mallorca adjuntó información sobre el coste de las actividades, que no se ajusta al contenido exigido por la nota 26 de la memoria, tratándose de una memoria de costes, sin información sobre rendimientos de las actividades; el Consell Insular de Menorca incluyó una memoria sobre el grado de cumplimiento de objetivos de los programas del presupuesto de la entidad, que contiene información individualizada sobre ejecución presupuestaria, y el Consell Insular de Ibiza acompañó a la cuenta general una memoria sobre costes y rendimientos de los servicios, sin la información exigida en las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales.

⁶ Ayuntamientos de El Ejido (Almería), Mérida (Badajoz); Badalona (Barcelona), Cádiz y La Línea de la Concepción (Cádiz), Guadalajara, Majadahonda (Madrid) y Benalmádena, Fuengirola y Málaga (Málaga); Cabildos Insulares de El Hierro (Santa Cruz de Tenerife) y Gran Canaria (Las Palmas); y Diputaciones Provinciales de Cádiz, Cuenca y Lleida.

⁷ Ayuntamientos de Córdoba; Toledo; Las Palmas de Gran Canaria y San Bartolomé de Tirajana (Las Palmas); Sagunto (Valencia); Vila-Real (Castellón); Collado Villalba, San Sebastián de los Reyes y Valdemoro (Madrid); Cabildos Insulares de Fuerteventura y Lanzarote (Las Palmas); y Diputación Provincial de Alicante.

⁸ Consells Insulares de Mallorca, Menorca e Ibiza.

A continuación, se recoge el resultado de las comprobaciones realizadas sobre el conjunto de las entidades fiscalizadas que habían rendido la cuenta general a la fecha del 30 de marzo de 2022.

II.1.1. Memorias de costes y rendimientos de los servicios públicos y de grado de cumplimiento de los objetivos

En relación con las cuentas generales remitidas por un total de 160 entidades, en el siguiente cuadro se recoge la información sobre el contenido correspondiente a las **memorias justificativas del coste y rendimiento de los servicios públicos**, a que se refiere la letra a) del artículo 211 del TRLRHL, que deben acompañar a la cuenta general.

Cuadro 1. Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos

Información rendida	Número	%
Memorias de costes y rendimientos de los servicios	47	29
Estudios de costes	10	6
Memoria de las cuentas anuales	36	23
Información sobre costes efectivos	9	6
Sin información	58	36
TOTAL	160	100

Fuente: cuentas generales del ejercicio 2020 rendidas hasta el 30 de marzo de 2022.

Del total de 160 cuentas analizadas, 47 de ellas presentan un contenido acorde con el de una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, a las que hay que añadir otras 10 (el 6 %) en las que se recoge diversa información sobre el coste de los servicios (tres de las cuales se realizan a partir de los estudios de costes de los expedientes de aprobación de las correspondientes ordenanzas para el establecimiento de tasas y precios públicos), pero sin información sobre los rendimientos asociados a dichos servicios o actividades.

En otras 36 cuentas se recoge la misma información, total o parcial, que en la memoria de las cuentas anuales, a pesar de tratarse de documentos diferentes y no necesariamente con el mismo contenido. En seis de ellas, la información recogida en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos ni siquiera incluye el contenido de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas.

También hay un total de nueve cuentas que incluyen la información relativa al coste efectivo de los servicios, a pesar de que la Orden HAP/2075/2014, que desarrolla los criterios de cálculo de tales costes efectivos, indica expresamente que no resulta de aplicación para calcular el contenido de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.

Finalmente, en las 58 cuentas restantes no figura la información correspondiente a la referida memoria, de las cuales, en 24 casos, entre la documentación que acompaña a la cuenta general rendida, no incluyen fichero alguno relativo a dicha información; otros ocho carecen de contenido y el resto no contiene la memoria sobre costes, sino otros documentos ajenos a la información exigida (como la memoria de gestión o la liquidación presupuestaria). Lo anterior implica una carencia significativa de la información remitida por dichas entidades.

Por lo que se refiere a la **memoria demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos programados**, con indicación de los previstos y alcanzados, a la que hace referencia el artículo 211, letra b), del TRLRHL, se ha analizado también su cumplimentación por parte del conjunto de las 160 entidades incluidas en el ámbito subjetivo de la fiscalización que habían rendido sus cuentas a la fecha de referencia para la toma de datos.

En el siguiente cuadro se resumen los resultados de la verificación realizada sobre la información contenida, en relación con dicha memoria, en las cuentas generales rendidas.

Cuadro 2. Memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos programados

Información rendida	Número	%
Memorias sobre el grado de cumplimiento de objetivos	30	19
Otra información	29	18
Sin información	101	63
TOTAL	160	100

Fuente: cuentas generales del ejercicio 2020 rendidas hasta el 30 de marzo de 2022.

Se observa que 30 de las cuentas contienen información que se corresponde con el contenido de la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos programados. No obstante, únicamente dos de estas entidades incluyen, en la memoria remitida, además de la información sobre el cumplimiento de los objetivos, con indicación de los previstos y los alcanzados, la información sobre el coste derivado de su ejecución, tal y como exige la norma.

En un total de 29 cuentas se remite otra información diferente de la exigida, generalmente la correspondiente a la ejecución presupuestaria, o bien no figuran datos concretos que permitan evaluar dicho grado de cumplimiento de los objetivos.

Respecto a las 101 cuentas restantes, no contienen la información exigida, de las cuales 47 incluyen información que no se corresponde con dicha memoria, además de las 24 entidades que no adjuntan fichero alguno en las cuentas anuales.

De lo señalado en los dos párrafos anteriores, resulta que un total de 130 entidades (el 81 %) no cumplen adecuadamente con la obligación de remitir la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos programados, suponiendo una carencia muy significativa de la información incluida en las cuentas generales, que limita la actuación de los gestores públicos y condiciona el empleo adecuado de los medios disponibles para prestar los servicios a los ciudadanos.

Entre los factores que afectan a los resultados anteriores, de acuerdo con la información remitida por las entidades en sus cuentas, cabe destacar la ausencia de una normativa que determine el contenido específico de ambas memorias, la carencia de un sistema de contabilidad analítica que proporcione un cálculo razonable de los costes y rendimientos de los servicios y actividades, la elaboración de las memorias al margen de la información proporcionada por el sistema de contabilidad analítica o la inexistencia de planes estratégicos u operativos en los que se concreten los objetivos y los indicadores que permitan evaluar su grado de cumplimiento.

Por lo que se refiere a las trece entidades locales que rindieron sus cuentas del ejercicio 2020 después de la fecha de referencia para la realización de las comprobaciones (30 de marzo de 2022),

se observa que dos de ellas no adjuntan documentación alguna correspondiente a las memorias del artículo 211 del TRLRHL, mientras que las otras once sí la remiten. De estas últimas, únicamente tres envían información correspondiente a las memorias sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos y sobre el grado de cumplimiento de los objetivos, limitándose el resto, en su mayor parte, a remitir información presupuestaria.

II.1.2. Notas 26 y 27 de las memorias de las cuentas anuales

Todas las entidades incluidas en el ámbito subjetivo de la fiscalización se encuentran sujetas a la aplicación del modelo normal de contabilidad local, estando obligadas a cumplimentar las notas 26 y 27 de la memoria de sus cuentas anuales, al menos, en relación con las actividades que se financien mediante tasas o precios públicos.

En el siguiente cuadro se expone, de manera resumida, el resultado de la verificación del contenido de las referidas notas 26 y 27 incluidas en la memoria de las cuentas anuales rendidas.

Cuadro 3. Notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales

Información rendida	Nota 26	%	Nota 27	%
Información cumplimentada notas 26 y 27	55	34	5	3
Información incompleta	43	27	59	37
Sin información	62	39	96	60
TOTAL	160	100	160	100

Fuente: cuentas generales del ejercicio 2020 rendidas hasta el 30 de marzo de 2022.

Por lo que se refiere a la **nota 26 de la memoria**, de acuerdo con la información remitida por las 160 entidades que, a la fecha de referencia de los datos analizados, habían rendido la cuenta general, se observa que un total de 55 entidades (el 34 %) cumplimentan todos los estados que integran la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales, contando con información sobre las distintas categorías de costes y la relativa a los ingresos correspondientes a cada actividad.

En otras 43 entidades (el 27 %), la información que figura en la memoria es incompleta, al faltar algún estado o carecer de alguno de los elementos que la integran, generalmente los datos correspondientes a los costes indirectos o a los ingresos asociados a cada una de las actividades.

En las 62 entidades restantes (el 39 %), la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales no se ha cumplimentado o bien lo ha sido con valores cero en todos los campos.

Del análisis de las 98 entidades que han remitido la información, completa o incompleta, se ha verificado la existencia de incoherencias significativas entre los estados que integran dicha nota en un total de 28 entidades, correspondiendo las diferencias, en su mayor parte, al contenido del resumen general de costes de la entidad respecto al de los demás estados de la nota 26.

En relación con la **nota 27 de la memoria**, de las 160 entidades fiscalizadas que habían rendido la cuenta a la fecha de referencia de la información analizada, se observa que un total de 96 (el 60 %) no han cumplimentado ninguno de los indicadores, o bien figuran todos ellos con valor cero. Otras 59 entidades (el 37 %) han cumplimentado los referidos indicadores de manera incompleta, bien por no recoger la información correspondiente a todos ellos o bien por carecer de datos

correspondientes a algunos de los elementos que integran los indicadores. En consecuencia, solo cinco entidades (el 3 %) cumplimentan de manera completa la información relativa a los indicadores de gestión que figura en la nota 27.

También se ha analizado la coherencia interna de los datos de los indicadores incluidos en la nota 27 de la memoria, fundamentalmente los de eficacia y eficiencia, así como con la información consignada en la nota 26.

Por lo que se refiere a los indicadores de eficacia, únicamente han cumplimentado la información, de manera que pueda efectuarse un análisis comparativo, un total de 36 entidades. En 22 de ellas (el 61 %) se han observado discrepancias en la información relativa a alguna o varias de las actividades consideradas, tanto en relación con el número de las actuaciones previstas como respecto al de las actuaciones realizadas, siendo especialmente significativas las que afectan a un total de cuatro de las entidades analizadas. En algún caso, dichas incoherencias derivan, aparentemente, de errores de transcripción manual de los datos correspondientes a los distintos indicadores, lo que denota una debilidad de control interno.

En cuanto a los indicadores de eficiencia, un total de 54 entidades han cumplimentado la información de tal manera que permita efectuar un análisis comparativo de los mismos. En general, se observa que los datos sobre los costes de la actividad empleados para el cálculo de los indicadores son coherentes, si bien en un total de quince entidades existen discrepancias en cuanto al número de actividades consideradas a efectos del cómputo de aquellos. Únicamente en dos entidades se han detectado incoherencias en la información utilizada para determinar el valor de los mencionados indicadores de eficiencia, en un caso, aparentemente, por un error de transcripción manual de los datos.

En la comparación de la información sobre el coste de las actividades consignado en el estado de resumen de costes por actividad, de la nota 26, con el valor empleado en los correspondientes indicadores de eficiencia incluidos en la nota 27, se aprecia que 55 entidades han cumplimentado información relativa a dichas magnitudes, observándose una diferencia significativa del número de actividades consideradas para ambas notas de la memoria, generalmente muy superior para la información de la nota 26 que para el cálculo de indicadores. En 21 de las entidades, los importes computados del coste de las actividades diferían entre una y otra nota, habiéndose debido tales diferencias en tres de ellas, aparentemente, a errores de transcripción de los datos.

En cuanto al contraste entre la información relativa a los costes de personal, tenida en cuenta en el estado de resumen de coste por elementos de las actividades de la nota 26, con el dato utilizado en el indicador de medios de producción de la nota 27, que relaciona el coste de personal con el parámetro del número de personas equivalentes, se observa que 41 entidades proporcionaban información sobre dicha magnitud referida, al menos, a una de sus actividades, habiéndose detectado diferencias significativas entre los importes computados en una y otra nota de la memoria en un total de 25 entidades, si bien en quince de ellas existía coincidencia con el dato de los costes directos de personal, cuya utilización se considera razonable para el cálculo del citado indicador, al relacionar magnitudes físicas y económicas vinculadas directamente con la actividad. Para las diez entidades restantes, existen diferencias no explicadas en la magnitud del coste de personal entre ambas notas de la memoria. Al igual que ocurría en la comparación relativa al coste de las actividades, hay una elevada discrepancia entre el número de actividades consideradas en cada una de las notas analizadas.

Todo lo anterior permite inferir la existencia de deficiencias significativas en la cumplimentación de la información de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales por parte de un número

relevante de entidades fiscalizadas, debidas principalmente a la falta de cumplimentación de alguno de los estados o indicadores de tales notas, la falta de correspondencia entre las actividades tenidas en cuenta para una u otra nota y la existencia de diferencias en los datos relativos a las magnitudes de coste de la actividad o de coste de personal de dichas actividades.

En el subapartado II.3 se analiza con mayor detalle, para las entidades seleccionadas en la muestra, la coherencia de dichas notas en relación con la información contenida en las memorias del artículo 211 del TRLRHL y, en general, con otros estados contables de las cuentas anuales rendidas.

Por lo que se refiere a las trece entidades que rindieron sus cuentas después del 30 de marzo de 2022, fecha de referencia para la realización de las comprobaciones, únicamente cuatro de ellas habían cumplimentado las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, careciendo de contenido en las nueve entidades restantes.

II.2. DISPONIBILIDAD DE CONTABILIDAD ANALÍTICA Y ADECUACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTES A LOS PRINCIPIOS, CRITERIOS Y NORMAS DE APLICACIÓN

La regulación de los principios, criterios y normas de aplicación para la elaboración de la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios, incluida en las cuentas generales de las entidades locales, es escasa; consistiendo principalmente, como se ha indicado con anterioridad, en lo dispuesto en el artículo 211 del TRLRHL y en la normativa relativa a las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales de las entidades sujetas al régimen de contabilidad pública local, conforme a los criterios de la Resolución de la IGAE para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión que debe incluirse en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

La metodología establecida en la Resolución de la IGAE parte de la definición de los elementos de coste y la asignación directa o imputación indirecta de los costes a los centros de coste y/o a las actividades en que sean utilizados los factores consumidos. Igualmente prevé la asignación de los ingresos a las actividades finalistas de la organización, así como la posterior determinación de los rendimientos o márgenes de cobertura para cada actividad.

Para la consecución de lo anterior, se detalla la estructura de elementos de costes que deberán establecer las entidades para la cumplimentación de los estados incluidos en la memoria, así como la delimitación de los centros de coste y actividades que deberá desarrollar cada entidad, adecuándose a sus características y organización propias. En este proceso de asignación de costes resulta esencial la definición de un conjunto de criterios o claves de reparto que, según la Resolución, deberán ser definidos por la propia entidad, eligiendo aquellos que mejor relacionen las bases (centros y actividades) con los costes objeto de reparto, sin establecer la norma criterios o reglas específicas para ello.

El resultado obtenido de dicho proceso se caracteriza, fundamentalmente, por ser un coste completo, resultado de asignar a cada una de las actividades el consumo real de los factores de producción directamente relacionados con ellas (costes directos), así como otros relacionados con las mismas de manera indirecta (costes indirectos), entre los que se incluyen los costes generales, administrativos y de dirección de la entidad.

Las comprobaciones de detalle acerca de los sistemas de contabilidad analítica o de costes se han realizado respecto de las entidades seleccionadas en la muestra, con el contenido que se especifica en los siguientes epígrafes, en los que se analizan, en primer lugar, los sistemas y procedimientos implantados en materia de costes y rendimientos de los servicios; y, posteriormente, su adecuación a los criterios previstos en la citada Resolución de la IGAE para la obtención de la información a que se refiere la ICAL.

II.2.1. Sistemas y procedimientos para la elaboración de la información sobre costes y rendimientos de los servicios públicos

Uno de los elementos determinantes para la obtención de la información sobre los costes y rendimientos de los servicios consiste en disponer de un sistema de contabilidad analítica⁹, que tenga diseñados e implantados los procesos necesarios para la correcta formación y obtención de los costes, ingresos y rendimientos de dichos servicios.

No obstante, las entidades que integran el sector público local presentan, tradicionalmente, dificultades para disponer de sistemas adecuados de contabilidad analítica y, en su caso, para garantizar su correcto funcionamiento. En el curso de la fiscalización se han analizado los sistemas empleados por las entidades locales de la muestra seleccionada, a partir de la información procedente de sus cuentas generales y memorias y la suministrada a solicitud del Tribunal, con el fin de evaluar si los sistemas y procedimientos de que disponen permiten satisfacer adecuadamente los fines propios de la contabilidad analítica, con los resultados que se exponen a continuación.

II.2.1.1. AYUNTAMIENTO DE CUENCA

El Ayuntamiento de Cuenca tiene implantado un sistema de contabilidad analítica para elaborar la información de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales y las memorias del artículo 211 TRLRHL, que cumplimenta de forma manual, utilizando para ello una versión abreviada del módulo de centros de coste del sistema de gestión económico-financiera y presupuestaria empleado por la entidad.

En el módulo de contabilidad de costes, los elementos de coste se utilizan para agrupar las aplicaciones presupuestarias por su clasificación económica, facilitando la imputación de costes a los servicios. Además, tiene definidos centros de costes mediales o intermedios, si bien se han detectado incoherencias en los criterios de reparto de dichos costes a los servicios.

El módulo o aplicación de centros de coste no está integrado con el resto de los sistemas de información de la contabilidad financiera y presupuestaria del Ayuntamiento de Cuenca, debiendo introducirse la información de manera manual en dicho módulo. Además, la aplicación no incluye procesos de conciliación de los costes e ingresos imputados a las actividades con los datos de la liquidación del presupuesto, que permitan dejar constancia de las diferencias.

Asimismo, para cumplimentar la información que se incorpora a la cuenta general, anualmente se solicita a cada servicio una memoria de las actividades realizadas durante el ejercicio anterior.

Se observan incoherencias entre los estados de la nota 26 y la memoria sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos, en particular, en la información sobre los costes indirectos y la relativa a los centros de costes mediales, sin que haya sido explicada la causa de tales diferencias. Ello pone de manifiesto la existencia de deficiencias en el sistema y los procedimientos empleados por la entidad para el cálculo del coste de las actividades y servicios prestados, disminuyendo la fiabilidad de la información.

La aplicación no permite consultar, para cada actividad finalista, de qué fase del proceso de reparto provienen los costes, ni el centro o actividad del que procede el coste imputado. Tampoco permite

⁹ Según el apartado segundo de la Resolución de la IGAE, un sistema de contabilidad analítica se define como un "conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente".

la visualización gráfica del modelo, con el fin de conocer las relaciones definidas entre estructuras de costes y actividades.

En definitiva, la aplicación utilizada por el Ayuntamiento de Cuenca no estaba suficientemente desarrollada, dando lugar a incoherencias en el reparto de costes mediales o indirectos.

II.2.1.2. AYUNTAMIENTO DE HUESCA

El Ayuntamiento de Huesca, pese a no tener implantado un sistema de contabilidad analítica, dispone de un modelo de costes, desde el punto de vista teórico, que se describe en el documento "Memoria e informes técnico-económicos relativos a las ordenanzas fiscales 2022", que acompaña a la cuenta general.

En dicha memoria se plantea un modelo de costes para el ayuntamiento y sus organismos autónomos, a partir del sistema de información denominado C.A.N.O.A.¹⁰ de la IGAE, si bien el mismo no ha llegado a implementarse definitivamente.

Para cumplimentar las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, la entidad utiliza un módulo de la aplicación informática empleada para la llevanza de la contabilidad, habiendo aportado un manual de usuario adaptado a los requerimientos de la Resolución de la IGAE.

El módulo de costes parte de la información contenida en el sistema de gestión contable y distribuye los costes en función de la clasificación por programas y económica del presupuesto de gastos, sin tener en cuenta la existencia de costes indirectos. Además, dicho módulo no estaba completamente implantado para la elaboración de la información en materia de costes.

En este sentido, no se ha culminado por la entidad el proceso de parametrización manual del modelo, que implica definir los centros de coste, actividades, criterios de reparto y demás elementos del modelo de costes, por lo que la información resultante del mismo es incompleta.

La entidad tampoco lleva a cabo procesos de verificación de la integridad de los datos, ni de conciliación de la información existente en el módulo de contabilidad de costes y la existente en los sistemas de contabilidad financiera y presupuestaria.

Además de la información obtenida del módulo de costes, la entidad aporta como memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios el documento, anteriormente referido, elaborado a partir de los informes técnico-económicos relativos a las ordenanzas fiscales, necesarios para el establecimiento de las tasas exigidas, que prevé el artículo 25 del TRLRHL. Para cada una de ellas, se lleva a cabo una comparación entre los ingresos y los costes de los servicios correspondientes, incluyendo datos de los ejercicios 2019 y 2020 y proyecciones anuales para los dos ejercicios siguientes.

El módulo utilizado por el Ayuntamiento de Huesca, en consecuencia, no responde a las características exigidas para un sistema de contabilidad analítica que proporcione la información requerida en materia de costes y rendimientos de los servicios.

II.2.1.3. AYUNTAMIENTO DE TORREVIEJA

El Ayuntamiento de Torrevieja, en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos que acompaña a la cuenta general, reconoce que no dispone de un sistema de contabilidad analítica. De acuerdo con la información comunicada por la entidad, el sistema de información contable incluye un módulo específico para ello, que no es utilizado por el ayuntamiento. En su

¹⁰ Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración.

lugar, se ha definido un modelo de costes a partir de los datos de la contabilidad presupuestaria, mediante la equivalencia de los costes con la clasificación económica de los gastos, encargando la elaboración de la información de dicha memoria a una empresa externa.

La mencionada memoria incluye información sobre el modelo de costes y rendimientos de las actividades, agrupadas por áreas, incluyendo la información sobre los costes directos e indirectos imputados a cada actividad de último nivel, conforme a la estructura prevista en la Resolución de la IGAE, si bien los importes no coinciden con los recogidos en la memoria de las cuentas anuales.

Por su parte, la información de la nota 26 de la memoria y de los indicadores de gestión¹¹ se genera por la aplicación de contabilidad financiera. La información que figura en dicha nota se limita al resumen general de costes de la entidad, en el que se agrupan los importes de las cuentas de gastos incluidas en la cuenta del resultado económico-patrimonial, pero no proporciona información sobre los costes e ingresos imputados a cada una de las actividades.

Como debilidad de control interno, se observa una insuficiente supervisión, por parte del Ayuntamiento de Torrevieja, de la información suministrada por la empresa externa para dar cumplimiento a las obligaciones de información en materia de costes y rendimientos de los servicios públicos, teniendo en cuenta la falta de utilización del módulo de contabilidad analítica.

Como consecuencia de todo ello, la entidad cumplimenta parcialmente la información de la memoria de las cuentas anuales y obtiene de la empresa externa la que adjunta como memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, sin que existe coherencia entre una y otra.

II.2.1.4. AYUNTAMIENTO DE VALENCIA

El Ayuntamiento de Valencia dispone de un sistema de contabilidad analítica, mediante una aplicación informática desarrollada *ad hoc* para la entidad, independiente del sistema de gestión contable, si bien permite importar datos procedentes de otros subsistemas de información. La introducción de la información únicamente puede realizarse mediante la carga de ficheros, sin que puedan modificarse manualmente los datos introducidos.

La gestión de la contabilidad analítica y la elaboración de la información en materia de costes corresponde a la sección de coste de los servicios y activos del Ayuntamiento, con la supervisión del jefe del servicio de contabilidad y de la interventora de contabilidad y presupuestos, considerándose que existe una adecuada asignación de las correspondientes responsabilidades y segregación de funciones.

No obstante, parte de la información se obtiene mediante la elaboración de fichas de actividad¹² por parte de los centros gestores de cada una de las actividades, habiéndose verificado que, en muchas ocasiones, eran insuficientes o incompletas, lo que supone un riesgo para la homogeneidad de la información sobre los costes de las actividades.

Por otra parte, la aplicación permite, mediante la realización de consultas, visualizar las definiciones de los elementos de coste e ingreso, centros de coste, actividades y claves de reparto; así como conocer, para cada actividad finalista, de qué fase del proceso de reparto provienen los costes

¹¹ El Ayuntamiento de Torrevieja no había cumplimentado la nota 27 de la memoria anual, si bien incluye información sobre varios de los indicadores de gestión en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, que acompaña a la cuenta general.

¹² Para ello, se remiten unos formularios de actividades, referidos a los centros de coste principales que no tienen asignada una única actividad, con la finalidad de trasladar los costes directos a las actividades principales.

imputados y el centro o actividad del que procede el coste. Sin embargo, la entidad no dispone de una representación gráfica del modelo de costes.

La verificación de la integridad de los datos utilizados en el modelo de costes no se realiza de manera automática por la aplicación, al no estar integrada en el sistema general de gestión contable, llevándose a cabo por el personal encargado de la elaboración de la información en materia de costes, sin que quede constancia de tal verificación. En particular, no está previsto en la aplicación un proceso de conciliación de los costes e ingresos totales de las actividades con la liquidación del presupuesto de la entidad y la contabilidad financiera, que permita analizar las diferencias existentes.

En definitiva, el Ayuntamiento de Valencia dispone de una aplicación que cumple adecuadamente con los requerimientos de un sistema de contabilidad analítica, si bien la falta de integración con el sistema de contabilidad financiera implica la realización de actuaciones no automáticas por parte del personal de la sección de coste de los servicios y activos de la entidad.

II.2.1.5. CABILDO INSULAR DE LA PALMA

El Cabildo Insular de La Palma dispone de una aplicación comercial de contabilidad analítica, que constituye un módulo del sistema de gestión contable de la entidad. No obstante, a la vista de las significativas deficiencias de la información en materia de costes y rendimientos de los servicios, a que se hace referencia posteriormente en el epígrafe II.3.5, se considera que la entidad no tenía adecuadamente implantado dicho sistema, habiéndose obtenido información únicamente para dos de las actividades desarrolladas por el Cabildo.

Del manual de la aplicación se desprende que permite obtener informes respecto a los elementos de coste, centros de costes y actividades, si bien la entidad no dispone de tales informes. Sin embargo, la aplicación no permite visualizar gráficamente el modelo de costes diseñado.

Asimismo, el módulo de contabilidad analítica parte de los datos de ejecución presupuestaria, a los que se aplican unas reglas de asignación de costes, para su distribución entre las actividades. No se llevan a cabo en la aplicación procesos de conciliación de los importes de los costes e ingresos con las correspondientes partidas de la liquidación presupuestaria de la entidad, que permitan poner de manifiesto las diferencias detectadas.

Según la información de la entidad, la aplicación proporciona automáticamente la información de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, permitiendo integrarla en un fichero y exportarla al sistema de contabilidad. No obstante, se han detectado diferencias no explicadas entre la información presupuestaria y la contenida en las referidas notas, poniendo de manifiesto la existencia de debilidades en lo referente a la extracción de datos de la contabilidad presupuestaria y a su inclusión en la cuenta general.

Adicionalmente, el Cabildo Insular de La Palma no remitió, en la cuenta general, las memorias sobre costes y rendimientos de los servicios públicos y sobre el grado de cumplimiento de objetivos, impidiendo el contraste de la información incluida en las notas 26 y 27 de la memoria.

En consecuencia, el módulo de contabilidad analítica empleado por la entidad no garantiza la obtención de una adecuada información en materia de costes y rendimientos de los servicios.

II.2.1.6. DIPUTACIÓN PROVINCIAL DE BURGOS

La Diputación Provincial de Burgos, en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, reconoce no haber implantado el sistema de contabilidad analítica, utilizando un

modelo de costes que únicamente contempla la existencia de centros de coste principales y sin que todas las actividades estén asociadas a un centro de coste.

De la información obtenida en el curso de la fiscalización, se desprende que la delimitación de los centros de coste se equipara con la clasificación orgánica del presupuesto, mientras que las actividades vienen determinadas por los correspondientes programas presupuestarios, sin haber procedido la entidad a efectuar un estudio de costes. Para la atribución de los ingresos, se realiza manualmente su reparto a los centros de coste y a las actividades.

La entidad utiliza una aplicación comercial para la elaboración de la información en materia de coste y rendimiento de los servicios, que constituye un módulo desarrollado por el mismo proveedor de las demás aplicaciones de gestión. Dicha aplicación permite obtener la información necesaria para cumplimentar la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales¹³, pero no se emplea para la elaboración de la información contenida en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, que se obtiene directamente de la ejecución presupuestaria.

No existe un conocimiento profundo, por parte de los usuarios de la aplicación, de las claves de distribución de costes, ya que es la empresa proveedora de la aplicación la que realiza el tratamiento de los datos e introduce manualmente los resultados en el sistema de gestión contable de la entidad. Existe una debilidad de control interno, al no tener los usuarios de la entidad acceso directo a la aplicación, ni conocer los procesos de tratamiento de datos efectuados.

Se ha comprobado que la aplicación permite realizar consultas y obtener informes relativos a los elementos de coste, centros de costes o actividades. Así, se ha verificado la existencia de informes que contienen la relación de elementos de coste, con indicación del coste por centro, actividad, elementos y totales; y la relación de centros de costes y de actividades, con desglose de los elementos de coste imputados a cada uno de ellos.

Sin embargo, la aplicación no permite obtener el detalle de cada una de las fases del reparto de costes para conocer la procedencia de los costes imputados a las actividades finalistas, ni prevé la posibilidad de efectuar procesos de conciliación entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera y presupuestaria de la entidad. Tampoco proporciona una representación gráfica del modelo de costes.

Se trata, por tanto, de una aplicación que permite dar cumplimiento a los requerimientos de un sistema de contabilidad analítica, pero cuya gestión se lleva a cabo por una empresa externa, sin conocimiento suficiente por parte del personal de la Diputación de Burgos, y que no se utiliza para la elaboración de las memorias previstas en el artículo 211 del TRLRHL.

II.2.1.7. DIPUTACIÓN PROVINCIAL DE SEGOVIA

La Diputación Provincial de Segovia, en la memoria sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos, indica que el sistema de contabilidad analítica no había sido aún desarrollado, si bien utiliza una aplicación informática que incluye un modelo de costes, cuya gestión se lleva a cabo por una empresa externa.

El servicio contratado por la entidad incluye el tratamiento de los datos contables y la elaboración de la información en materia de coste de actividades para la cumplimentación de la nota 26 de la memoria, que también se emplea en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos. El uso de la aplicación se lleva a cabo por la empresa externa, a partir de la información

¹³ Respecto a los indicadores de gestión, incluidos en la nota 27 de la memoria, la entidad solo cumplimentó uno de los indicadores de eficiencia, recogiendo los mismos datos para las magnitudes de costes realizados y costes previstos, para todas las actividades consideradas, lo que supone un valor unitario para todas ellas.

del sistema de gestión contable de la entidad, sin que el personal de esta última tenga conocimiento del funcionamiento de la aplicación informática, lo que supone una debilidad del control interno.

En el caso de los ingresos, es el personal de la Diputación el que realiza manualmente, cada ejercicio, una atribución de los derechos reconocidos netos de la liquidación del presupuesto de ingresos a los centros de coste o las actividades, facilitando a la empresa externa el documento donde consta dicha asignación.

La aplicación no permite efectuar consultas para conocer las definiciones de los elementos de coste y de ingreso, los centros de costes, las actividades y las claves de reparto; ni consultar, para cada actividad, de qué centro o actividad proceden los costes que se le hayan imputado.

Tampoco lleva a cabo la aplicación procesos de conciliación de los costes e ingresos con los importes derivados de la liquidación presupuestaria, ni proporciona una visualización gráfica del modelo de costes diseñado, que informe de las relaciones entre estructuras de coste y actividades.

Asimismo, cabe destacar que la información no se puede exportar automáticamente al sistema de gestión contable de la Diputación, requiriendo la incorporación manual de datos, lo que da lugar a errores en su transcripción, que han sido detectados en el curso de la fiscalización.

En consecuencia, la obtención de información sobre costes y rendimientos de los servicios requiere de interacción manual por parte de los usuarios, sin que el personal de la entidad tenga un conocimiento suficiente de la aplicación utilizada para ello.

II.2.2. Adecuación de los sistemas de costes a los criterios de la Resolución de la IGAE

Los sistemas de contabilidad analítica o modelos de coste utilizados por las entidades locales deben proporcionar la información sobre costes y rendimientos de los servicios exigida en las cuentas generales, para cuya elaboración se tendrán en cuenta, en particular, los criterios establecidos en la mencionada Resolución de la IGAE, así como en otros documentos (IGAE 2004 e IGAE 2007).

A continuación, se recogen los resultados de las comprobaciones realizadas sobre los sistemas de coste de las entidades seleccionadas en la muestra dirigidas a verificar su adecuación a lo dispuesto en la Resolución de la IGAE, en aquellos aspectos esenciales dirigidos a la correcta asignación e imputación de costes e ingresos y a la obtención de los correspondientes márgenes de cobertura.

A este respecto, se ha analizado la adecuada definición de la estructura de los elementos que conforman el coste de los servicios; la delimitación de los centros de coste y actividades, con especial referencia a la distinción entre los que tienen carácter principal o finalista y el resto de objetos de coste, entre los que figuran los de carácter directivo, administrativo y general (DAG), que permiten el funcionamiento de la organización; el establecimiento de criterios de asignación de costes y de imputación de costes indirectos; la determinación de la estructura de los elementos de ingreso y cálculo de márgenes; y la obtención de los correspondientes indicadores de gestión.

II.2.2.1. DEFINICIÓN DE LA ESTRUCTURA DE ELEMENTOS DE COSTE

De acuerdo con el apartado quinto de la Resolución de la IGAE, la estructura de los elementos de coste que deben seguir las entidades para la presentación de la información requerida en la memoria de las cuentas anuales incluye, al menos, los siguientes componentes: costes de personal;

adquisición de bienes y servicios; servicios exteriores; tributos; amortizaciones (costes calculados¹⁴); costes financieros; costes de transferencias; y otros costes.

En ningún caso se consideran como coste las provisiones ni los deterioros hasta que se constate la efectiva producción de la correspondiente pérdida, momento en el que se imputará al periodo o periodos a que la misma se refiera. Por lo que se refiere a los costes financieros, aunque en la Resolución de la IGAE se prevé su imputación a la “actividad- Organización”¹⁵, se ha comprobado que ninguna de las entidades incluidas en la muestra tenía definida dicha categoría.

El Ayuntamiento de Valencia y la Diputación Provincial de Burgos han adoptado la citada estructura de los elementos de coste, aunque para algunos de ellos no presentaban importes en 2020.

En cambio, la Diputación de Segovia recoge como elementos de coste los programas presupuestarios, que no necesariamente coinciden con la estructura prevista en la Resolución de la IGAE, como ocurre con los costes calculados, al no ser la amortización un gasto de naturaleza presupuestaria.

Asimismo, el Ayuntamiento de Cuenca no incorpora al modelo los costes de amortización, ni tampoco los financieros, por no estar integrado el correspondiente módulo de gestión de activos del sistema de información contable con la aplicación de contabilidad de costes. Tampoco el Cabildo Insular de la Palma incorpora gastos de amortización, ni financieros, a pesar de tener gastos por tales conceptos en la contabilidad financiera.

En relación con el resto de las entidades analizadas, el modelo definido no se adapta a la estructura indicada en la Resolución de la IGAE, al quedar exceptuados determinados costes:

- En el Ayuntamiento de Huesca se exceptúan los siguientes elementos de coste: otros costes sociales (costes de personal), trabajos realizados por otras organizaciones (adquisición de bienes y servicios), tributos, costes financieros y otros costes.
- En el Ayuntamiento de Torreveja, no se incluyen los siguientes elementos de coste: indemnizaciones y transporte de personal (costes de personal), adquisición de bienes de inversión (adquisición de bienes y servicios), servicios bancarios y similares (servicios exteriores) y otros costes.

Por lo que se refiere a las reglas y criterios para la cuantificación de los costes, se ha analizado en particular la correcta imputación de costes en función del principio de devengo, a través de la correspondiente periodificación, así como la aplicación de costes de naturaleza no presupuestaria, como los de amortización del inmovilizado.

Con carácter general, las entidades analizadas no disponen de un módulo informático que permita guardar información completa sobre los gastos que, como consecuencia de su periodificación, hayan sido ejecutados con cargo al presupuesto del ejercicio corriente, pero no se consuman en dicho ejercicio, como prevé el apartado decimotercero de la Resolución de la IGAE.

Únicamente los Ayuntamientos de Cuenca y Valencia acreditan que, de los gastos presupuestarios, se descuentan los saldos de la cuenta 413 *Acreeedores por operaciones devengadas*, correspondientes al cierre del ejercicio anterior, y se añaden los saldos de dicha cuenta a 31 de diciembre del ejercicio corriente, lo que supone una mayor aproximación al cumplimiento del principio de devengo.

¹⁴ No se han considerado como costes calculados los relativos a la previsión social de funcionarios, mencionados en la Resolución de la IGAE, por no resultar de aplicación en el ámbito de las entidades del sector público local.

¹⁵ Según el apartado segundo de la Resolución de la IGAE, aquella que recoge las cargas que no son atribuibles a una actividad en concreto de la entidad.

Por su parte, los Ayuntamientos de Huesca, Torrevieja y Valencia y la Diputación Provincial de Burgos incorporan las amortizaciones del inmovilizado como costes derivados del consumo del activo fijo, mediante los cálculos adicionales necesarios, independientemente de la ejecución de su presupuesto de gastos. Todos ellos disponen de un protocolo de cálculo periódico de amortización del inmovilizado, incorporando estos costes a partir de la información procedente del correspondiente subsistema de gestión, salvo el Ayuntamiento de Huesca, que prevé incorporar los costes de amortización mediante la aplicación del importe correspondiente de las inversiones realizadas en años anteriores por ejecución del capítulo 6 del presupuesto de gastos, conforme a los plazos de amortización previamente definidos, si bien en la nota 26 de la memoria no imputó importe alguno por este concepto.

En el caso del Ayuntamiento de Cuenca y la Diputación Provincial de Segovia, no imputan los gastos de amortización al modelo de costes, por los motivos expuestos anteriormente. El primero de ellos disponía de un protocolo de cálculo periódico de la amortización del inmovilizado en su módulo de gestión de activos, mientras que la segunda carecía de una aplicación de inventario para calcular la amortización por elementos de inmovilizado, que permitiera imputarla al sistema de costes.

Asimismo, el Cabildo Insular de La Palma tampoco incorpora como costes calculados los correspondientes a la amortización del inmovilizado.

II.2.2.2. CENTROS DE COSTE

La Resolución de la IGAE dispone en su apartado séptimo que “cada entidad desarrollará una estructura de centros de coste¹⁶ de acuerdo con las características de su proceso productivo atendiendo a las necesidades derivadas de la obtención de información necesaria para una correcta gestión de dicha entidad y, en todo caso, como elemento básico para una correcta determinación del coste de sus actividades”, estableciendo su clasificación en diversas categorías¹⁷.

En el curso de la fiscalización, se ha verificado si las entidades analizadas han establecido una estructura de centros de coste coherente con las actividades y servicios prestados y adecuada a su estructura organizativa. Igualmente, se ha comprobado si las entidades distinguen entre centros de coste principales o finalistas y otros que no lo son.

A este respecto, el Ayuntamiento de Cuenca distingue en su estructura de costes diecisiete centros de coste principales y otros nueve centros mediales (centros DAG), coincidiendo los primeros con cada una de las actividades principales definidas por la entidad.

Por su parte, el Ayuntamiento de Huesca no ha incorporado al módulo de contabilidad analítica una relación de centros de coste, ni su correspondiente clasificación. No obstante, en la memoria elaborada con ocasión de la aprobación de las ordenanzas fiscales se establece, de forma teórica, un modelo de costes en el que figura una descripción general de los criterios a considerar en la definición de los centros de coste, pero sin concretar la definición de los mismos.

El Ayuntamiento de Torrevieja tiene definidos un total de veinte centros de coste principales, cuyos elementos de coste se atribuyen directamente a las actividades, y otros siete centros DAG o auxiliares, que son objeto de reparto a las actividades principales en forma de costes indirectos.

En el caso del Ayuntamiento de Valencia, dispone de una relación de los centros de coste definidos y su clasificación, distinguiendo entre un total de 48 centros principales, 45 centros DAG y nueve

¹⁶ El apartado segundo de la Resolución de la IGAE define el centro de coste como el “lugar físico donde, como consecuencia del «proceso productivo», se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades”.

¹⁷ Centros principales; centros auxiliares; centros directivos, administrativos y generales; centros anexos; centros-agrupaciones de costes, y centros mixtos.

auxiliares. Para ello, se identifican los centros de coste con la clasificación orgánica del presupuesto municipal, incluyendo además aquellas unidades que, careciendo de dotación presupuestaria independiente, disponen de personal, así como otros necesarios para el funcionamiento operativo del sistema¹⁸.

No consta que el Cabildo Insular de La Palma tenga definidos centros de coste en su modelo de costes, al no existir una relación de centros de coste y aparecer únicamente dos actividades calificadas como finalistas en la información sobre costes y rendimientos de la entidad.

En el caso de la Diputación Provincial de Burgos, tiene identificados un total de 24 centros de coste, que se corresponden con las unidades orgánicas definidas en la contabilidad presupuestaria. Sin embargo, no ha procedido a su clasificación conforme a las categorías previstas en la Resolución de la IGAE, al no distinguir entre los centros de coste considerados principales o finalistas y el resto de centros.

La Diputación Provincial de Segovia no define en su modelo los centros de coste, limitándose a considerar como tales los programas presupuestarios de la entidad, sin distinguir tampoco entre centros de coste principales y otras clases de centros.

II.2.2.3. ACTIVIDADES

En relación con las actividades¹⁹, el apartado octavo de la Resolución de la IGAE señala que “cada entidad desarrollará una estructura de actividades de acuerdo con las características de su proceso productivo atendiendo a las necesidades derivadas de la obtención de información necesaria para una correcta gestión de dicha organización y, en todo caso, definiendo una actividad para cada tipo de ingreso que se haya singularizado en la correspondiente estructura”. La propia Resolución, de manera análoga a las definidas para los centros de coste, establece la clasificación de las actividades en diversas categorías²⁰.

La identificación de las actividades de la entidad implica no solo la incorporación de los recursos consumidos o imputados procedentes de los centros de costes, sino también la asignación de los ingresos, lo que permite determinar el grado de cobertura de estos últimos respecto de aquellos y los correspondientes márgenes. Debe tenerse en cuenta que la Resolución de la IGAE prevé que cada tipo de ingreso derivado de una tasa o de un precio público debe singularizarse y asignarse a una actividad.

Se ha comprobado si las entidades de la muestra seleccionada llevan a cabo a priori una definición de las actividades, sin limitarse a tomar como tales los programas presupuestarios o la clasificación orgánica del presupuesto. Igualmente se ha verificado si se distinguen las actividades principales o finalistas del resto de modalidades.

En el caso de los Ayuntamientos de Cuenca y Torrevieja, se observa que no disponen de un inventario o catálogo de actividades y servicios prestados, aunque sí distinguen entre actividades finalistas o principales y las demás. En ambos casos, se han detectado importes liquidados en

¹⁸ Adicionalmente, se ha definido un centro que no recibe imputaciones de costes, sino únicamente de aquellos ingresos que no pueden asignarse a una actividad finalista concreta y que, por tanto, se imputan al conjunto de la organización.

¹⁹ Se define la actividad, según el apartado segundo de la Resolución de la IGAE, como el “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”.

²⁰ Actividades finalistas o principales; actividades auxiliares; actividades directivas, administrativas y generales; actividades anexas; actividades-organización; y actividades T.R.O.P.I. (trabajos realizados por la organización para su propio inmovilizado).

concepto de tasas y precios públicos que no se encuentran asociados a ninguna actividad, por lo que no se ha definido una actividad para cada tipo de ingreso singularizado.

El Ayuntamiento de Huesca y la Diputación Provincial de Burgos tampoco disponen de un inventario o catálogo de actividades y servicios, ni hacen distinción entre actividades finalistas y otras. El primero identifica una actividad por cada ordenanza fiscal en la memoria complementaria, mientras que la segunda equipara las actividades con los programas presupuestarios, lo cual no aporta información adicional al sistema de contabilidad de costes, ni se adecua al concepto de actividad establecido en la Resolución de la IGAE. Tampoco determinan, en la correspondiente estructura, una actividad singularizada para cada tipo de ingreso procedente de una tasa o precio público.

El Ayuntamiento de Valencia únicamente ha definido actividades principales o finalistas, habiendo identificado para la mayoría de los ingresos procedentes de tasas o precios públicos una actividad relacionada. Sin embargo, se ha comprobado la existencia de tasas por prestación de servicios²¹ cuyos derechos reconocidos han sido imputados, en todo o en parte, al centro de costes de ingresos conjuntos de la entidad.

Respecto a la Diputación Provincial de Segovia, aunque dispone de un catálogo de actividades, no distingue entre las finalistas o principales y las demás. Asimismo, los ingresos procedentes de la tasa por el servicio de extinción de incendios y salvamento, erróneamente, no han sido asignados a ninguna actividad concreta.

Como se ha indicado anteriormente, en el caso del Cabildo Insular de La Palma únicamente se han definido dos actividades, que no representan adecuadamente el funcionamiento de la organización, no habiéndose previsto una actividad para cada uno de los ingresos por tasas y precios públicos.

II.2.2.4. CRITERIOS DE ASIGNACIÓN DE COSTES Y DE IMPUTACIÓN DE COSTES INDIRECTOS

El apartado decimocuarto de la Resolución de la IGAE se refiere a la asignación de costes a los objetos de coste (centros de coste y/o actividades), disponiendo que los costes deberán asignarse a sus centros consuntivos y, cuando se disponga de información suficiente, también a las actividades para las que se utilicen.

Los costes podrán asignarse a los centros y/o actividades de manera directa o indirecta, según se puedan relacionar inmediatamente con un objeto de coste, o bien sea necesario utilizar un criterio de reparto, por no conocerse con exactitud el importe correspondiente a cada centro de coste o actividad. En cambio, los ingresos no pueden ser objeto de imputación o reparto a través de claves o criterios de distribución.

La determinación de las claves o criterios de reparto de los costes se realizará atendiendo a aquellas que en cada caso considere la entidad que refleja mejor la relación causal entre los costes y los centros consuntivos de los mismos, sin haberse fijado criterios obligatorios²².

El Ayuntamiento de Cuenca realiza una primera asignación de costes directos a los centros de coste y/o actividades principales²³, con los que se relacionan directamente, y de costes indirectos, que se

²¹ Tasas por servicios de alcantarillado, licencias urbanísticas, mercados y oposiciones y concursos.

²² La Resolución de la IGAE prevé, en caso de que no exista una mejor relación causal para la asignación de costes, la posibilidad de optar entre los siguientes criterios: los porcentajes que determine el responsable correspondiente, siempre que sea capaz de justificarlo adecuadamente ante agentes externos; y, en su defecto, el número de personas equivalentes que trabajan para cada actividad receptora de costes o el coste ya asociado a cada actividad receptora.

²³ Cabe recordar que esta entidad ha definido un centro de coste principal por cada actividad principal, de manera que los centros de coste finales son coincidentes con las actividades finales.

imputan a los centros de coste mediales. Esta primera atribución de costes se realiza manualmente, lo que supone una debilidad del control interno de sistema, al producirse el riesgo de cometer errores de transcripción. Posteriormente los costes considerados indirectos imputados a los centros de coste mediales son repartidos entre las actividades finalistas. La imputación de costes indirectos se realiza utilizando como criterio o clave de asignación el número de trabajadores equivalentes, si bien, como consecuencia del cálculo manual de este reparto, se han detectado numerosas incongruencias que restan fiabilidad a los importes de costes indirectos imputados por la entidad.

En el caso del Ayuntamiento de Huesca, se limita a efectuar una asignación primaria de costes directos a los centros de costes, sin tener en cuenta el modelo la existencia de costes indirectos.

El Ayuntamiento de Torrevieja realiza una asignación de costes directos e indirectos entre las actividades consideradas en el modelo de costes. Para ello, realiza una primera asignación de costes a cada una de las actividades principales, auxiliares y DAG. A continuación, se imputan los costes de las actividades auxiliares a las principales dentro del mismo centro de coste. Una vez realizada esta primera asignación de coste, se procede al reparto de costes de las actividades DAG a las principales, utilizando como clave de reparto el peso proporcional de los costes de cada servicio principal respecto del total de servicios o actividades, siendo uno de los criterios previstos en la Resolución de la IGAE. El reparto de los costes de amortización se realiza atendiendo al número de empleados asignados a cada actividad, criterio que no se corresponde con la naturaleza de dicho gasto.

En el caso del Ayuntamiento de Valencia, el mecanismo de asignación y distribución de costes se inicia con la asignación de los costes a los centros de coste, tanto principales como intermedios. Los costes asignados a los centros de coste intermedios son imputados, posteriormente, a los centros principales. Los costes totales de los centros principales se asignan a sus actividades, de forma que los costes que puedan ser directamente asignados a las actividades finalistas pasan a ser costes directos de estas últimas, mientras que el resto de los costes se reparten entre las actividades finalistas conforme a los criterios de reparto definidos por la entidad. Estos criterios de reparto se basan, con carácter general, en la proporción de los costes imputados a cada centro, según el tipo de coste considerado.

Por su parte, el Cabildo Insular de La Palma considera todos los costes como directos, sin tener en cuenta los indirectos. Sin embargo, existen diferencias en los importes de costes que se han vinculado a las dos únicas actividades definidas en su modelo de costes, concretamente en relación con las obligaciones del capítulo 2 del presupuesto de gastos, sin haber obtenido explicación de los criterios de asignación de costes empleados.

La Diputación Provincial de Burgos muestra una distinción entre costes directos e indirectos, asignando directamente los primeros a los centros de coste considerados e imputando los segundos (que comprenden obligaciones reconocidas netas de los capítulos 1 y 2) según el peso relativo de cada uno de los centros de coste.

En el caso de la Diputación Provincial de Segovia, se limita a asignar los importes de las obligaciones reconocidas netas como costes directos de las actividades definidas, por lo que no ha tenido en cuenta ningún criterio de reparto para distribuir costes indirectos.

II.2.2.5. ESTRUCTURA DE ELEMENTOS DE INGRESO, ASIGNACIÓN DE INGRESOS A ACTIVIDADES Y DETERMINACIÓN DE MÁRGENES

El apartado vigésimo tercero de la Resolución de la IGAE establece que los ingresos deben relacionarse con todas o con algunas de las actividades que se hayan definido como finalistas en la organización. No obstante, existe la posibilidad de que ciertos ingresos no puedan ser

individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la entidad, en cuyo caso debe considerarse que el ingreso afecta a aquella en su globalidad y se relacionará con el conjunto de costes de la organización.

En consecuencia, existen ingresos singularizados relacionados con una actividad finalista, lo que permite obtener el margen o grado de cobertura de costes de la misma, expresado tanto en valor absoluto como relativo, mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a la actividad en cuestión. La determinación del margen global de la entidad se efectúa mediante el sumatorio de todos los márgenes calculados para las actividades, teniendo en cuenta, además, aquellos ingresos que no pueden asociarse individualmente con actividad alguna.

Cada entidad debe determinar su estructura de elementos de ingreso, que debe ser lo suficientemente desagregada como para permitir una adecuada individualización de tales ingresos, según su estructura productiva. En todo caso, debe determinarse, al menos, un elemento de ingreso singularizado, segregado del resto de ingresos, para cada tasa o precio público percibido.

En relación con la estructura de los elementos de ingreso, se ha comprobado si dichos elementos considerados en el modelo de costes de cada entidad se corresponden con los ingresos percibidos efectivamente, según la liquidación presupuestaria. Además, se ha verificado si se ha singularizado un elemento de ingreso para cada tasa o precio público exigido por la entidad, asignándolo a una actividad determinada.

Con carácter general, se observa que las entidades incluidas en la muestra no habían definido la estructura de elementos de ingreso de su modelo de contabilidad analítica, según lo exigido por el apartado sexto de la Resolución de la IGAE.

Únicamente el Ayuntamiento de Valencia dispone de una relación escrita de los elementos de ingreso definidos, algunos de los cuales corresponden a tasas y precios públicos y otros se refieren a ingresos de distinta naturaleza. La entidad ha definido un elemento de ingreso singularizado para cada tasa o precio público, asignándolo en la mayoría de los casos a las correspondientes actividades, si bien los importes computados como ingresos son los derechos reconocidos brutos y no, como sería más correcto, los derechos reconocidos netos de la liquidación del presupuesto de ingresos.

Asimismo, el Ayuntamiento de Valencia ha definido un centro de coste destinado exclusivamente a recoger los ingresos de la entidad no vinculados o relacionados con actividades finalistas. Sin embargo, como se ha indicado, los ingresos que no puedan ser individualizados respecto de las actividades que conforman la estructura de la organización deben ser considerados como ingresos que afectan al conjunto de la entidad y no a un centro de coste específico.

Por lo que se refiere a la determinación de márgenes, el sistema empleado por el Ayuntamiento de Valencia obtiene el margen global como el sumatorio de todos los márgenes por actividad, teniendo en cuenta los ingresos no asociados a ninguna actividad, de acuerdo con la Resolución de la IGAE.

Por su parte, el Ayuntamiento de Cuenca, no cuenta con una relación por escrito de los elementos de ingresos de la entidad. Se ha verificado la existencia de ingresos por tasas y precios públicos que no han sido singularizados, de manera que no se han relacionado en el modelo de costes con ninguna actividad. El módulo de costes empleado determina el margen de las actividades con los ingresos vinculados a las mismas, pero no permite conocer el margen global de la entidad.

El Ayuntamiento de Huesca tampoco cuenta con una relación por escrito de los elementos de ingresos de la entidad, sin que se haya identificado en el modelo de costes ninguno de los ingresos percibidos por ella. Se ha verificado que el módulo de costes de la entidad no asigna importe alguno en concepto de ingresos, debido a que no se incorporaban los datos procedentes de la contabilidad financiera ni presupuestaria. Por tanto, la entidad no determina el margen de cobertura para cada

una de las actividades, ni tampoco el margen global de la organización, lo que supone una carencia significativa de la información para la gestión y la toma de decisiones.

En el caso del Ayuntamiento de Torreveja, en la nota 26 de la memoria únicamente se identifican seis conceptos de ingresos con las actividades, existiendo en la liquidación del presupuesto muchos otros conceptos que no se singularizan como elementos de ingreso, ni se vinculan a actividad alguna. El modelo de costes determina el margen o grado de cobertura para cada actividad con la que se hayan relacionado los ingresos, pero no permite obtener el margen global de la entidad.

El Cabildo Insular de La Palma no define un elemento de ingreso para cada tasa o precio público y no tiene en cuenta los ingresos para imputarlos a las actividades definidas y calcular su margen de cobertura; y tampoco realiza una imputación global de los ingresos percibidos por la entidad al conjunto de la organización. Todo ello supone que el modelo de costes no proporciona la información mínima necesaria para la gestión y la adopción de decisiones.

La Diputación Provincial de Burgos no ha definido una estructura de elementos de ingreso, ni incorpora elementos de ingreso en su modelo de costes, utilizando para la elaboración de la nota 26 de la memoria los datos de la liquidación presupuestaria, que se relacionan con las actividades únicamente en aquellos casos en los que la vinculación resulta indudable. Como consecuencia de la falta de incorporación de los ingresos, el módulo de costes no permite calcular los márgenes de las actividades, ni el margen global, debiéndose introducir esta información manualmente para cumplimentar la información de la memoria, con el consiguiente riesgo de error.

La Diputación Provincial de Segovia no ha definido los elementos de ingreso en el modelo de costes, tomándose como tal los derechos reconocidos netos de la liquidación presupuestaria, al igual que ocurre con la estructura de elementos de coste. No obstante, la entidad aportó un catálogo de elementos de ingreso, que recoge los distintos conceptos de su presupuesto de ingresos. En la nota 26 de la memoria se han singularizado 33 elementos de ingreso que han sido imputados a un total de doce actividades, determinando su margen de cobertura, si bien uno de ellos se encontraba vinculado a dos actividades, figurando duplicado, así como también se observa que se ha asignado un ingreso que no figuraba en la liquidación presupuestaria. Además, el módulo de costes no permite calcular el margen global de la entidad.

II.2.2.6. INDICADORES DE GESTIÓN

Uno de los resultados derivados de la aplicación del modelo de costes, aparte de la información sobre el coste y rendimiento de los servicios, está constituido por los indicadores de gestión, que deben cumplimentarse en la nota 27 de la memoria de las cuentas anuales, con arreglo a los criterios definidos en la Resolución de la IGAE.

A este respecto, la información contenida en la nota 27 de la memoria de las entidades seleccionadas en la muestra presenta significativas deficiencias, haciendo que los resultados proporcionados sean, en muchos casos, carentes de significación económica; siendo habitual, además, la ausencia de cálculo de determinados indicadores.

Cabe destacar que, en ninguna de las entidades analizadas, la aplicación empleada para la gestión de la contabilidad de costes permite calcular de manera automática los indicadores de gestión. En todos los casos, se solicita la información necesaria para su elaboración a los distintos servicios o centros gestores. La heterogeneidad de la información, así como la distinta naturaleza de los servicios y actividades considerados, ocasiona la existencia de una diversidad de criterios en la definición de los parámetros utilizados para la medición de los distintos indicadores.

En relación con los indicadores de eficacia, las entidades frecuentemente carecen de objetivos concretos en magnitudes físicas que permitan cuantificar el número de actuaciones previstas para cada una de las actividades consideradas, pudiendo estimarse dicha previsión a través de una media de las actuaciones homogéneas realizadas en los ejercicios anteriores. También presentan dificultades de cálculo los indicadores relativos al plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público, especialmente en aquellos que no derivan de una solicitud de los interesados, y al porcentaje de población cubierta por cada servicio, debido a la dificultad de estimación del número de personas susceptibles de ser cubiertas o afectadas por la prestación del servicio.

En el caso de los indicadores de eficiencia, destaca especialmente la dificultad para determinar el número equivalente de unidades equivalentes producidas, que requiere disponer de un sistema de contabilidad analítica muy desarrollado.

El indicador de economía implica la necesidad de conocer o estimar el precio medio en el mercado de cada factor de producción considerado, para lo cual la Resolución prevé la consulta de datos oficiales o listas de precios de, al menos, diez proveedores. Además, este indicador solo es de cálculo obligado para determinados tipos de costes (adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores y otros costes), siempre que los importes individuales que componen el elemento de coste, agrupados por sus características homogéneas, superen el 3 % del total de costes de la organización, lo que da lugar a dificultades de cálculo de dicho límite²⁴.

En cuanto al indicador de medios de producción, que relaciona los costes de personal con el número de personas equivalentes, para cada una de las actividades relacionadas con la gestión de tasas y precios públicos, requiere también de una contabilidad analítica desarrollada para su estimación.

En el análisis del contenido de la información sobre costes y rendimientos de los servicios, que figura en el siguiente subapartado II.3, se recogen los resultados de las comprobaciones sobre la cumplimentación de los indicadores de gestión, que deben figurar en la nota 27 de la memoria.

II.3. ANÁLISIS DEL CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS RENDIDA POR LAS ENTIDADES LOCALES DE LA MUESTRA SELECCIONADA

Teniendo en cuenta los resultados de las verificaciones sobre los sistemas y procedimientos empleados por las entidades de la muestra seleccionada, se han realizado comprobaciones sobre el contenido de la información relativa a los costes y rendimientos de los servicios públicos incluida en sus cuentas generales del ejercicio 2020, con el detalle que se recoge en los siguientes epígrafes.

II.3.1. Ayuntamiento de Cuenca

El Ayuntamiento de Cuenca remitió cumplimentadas las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2020, junto con una memoria con información sobre el coste de las actividades,

²⁴ El apartado quincuagésimo de la Resolución de la IGAE establece que la homogeneidad de los importes individuales que componen el elemento de coste será determinante del cálculo del precio del factor de producción y, en caso de que no exista dicha homogeneidad, se tendrán en cuenta cada una de las adquisiciones individuales. En la presente fiscalización, a los efectos de comprobar si existe obligación de cumplimentar el indicador de economía, ante la ausencia de información más detallada, se ha considerado cada uno de los componentes que se agrupan en los elementos de coste de adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores y otros costes, verificando si superan, individualmente, el 3 % del importe de los costes totales de la organización.

si bien relacionada con el contenido de la nota 26. La entidad no ha remitido la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos.

Como se indica en el subepígrafe II.2.1.1, la entidad dispone de una versión abreviada del módulo de centros de coste del sistema de gestión económico-financiera y presupuestaria empleado por la entidad para la obtención de la información relativa al coste y rendimiento de los servicios públicos.

Por otra parte, la entidad calcula el concepto de "gasto generado" teniendo en cuenta las obligaciones reconocidas netas y las operaciones pendientes de aplicar a presupuesto, descontando las aplicadas procedentes de ejercicios anteriores, lo que supone una cierta aproximación al cumplimiento del principio de devengo.

El resumen general de costes de la entidad que figura en la nota 26 de la memoria presenta un importe total de costes de 36.452 miles de euros, correspondientes a diecisiete actividades definidas. Dicho importe resulta de la incorporación de costes directos e indirectos, aunque no figuran incluidos costes calculados por amortizaciones ni costes financieros²⁵.

En el siguiente cuadro se recoge la información incluida en el estado resumen general de costes del Ayuntamiento de Cuenca, que figura en la cuenta general del ejercicio 2020.

²⁵ De acuerdo con la información de la cuenta del resultado económico-patrimonial, en el ejercicio 2020 la entidad contabilizó dotaciones a la amortización, por importe de 2.390 miles de euros, y gastos financieros, por 518 miles.

Cuadro 4. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Cuenca

(Importes en euros)

Elementos	Importe	%
COSTES DE PERSONAL	17.326.922,89	47,53
Sueldos y salarios	12.941.383,22	35,50
Indemnizaciones	142.108,19	0,39
Cotizaciones sociales a cargo del empleador	4.113.501,20	11,28
Otros costes sociales	129.930,28	0,36
Indemnizaciones por razón del servicio	0,00	0,00
Transporte de personal	0,00	0,00
ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	1.524.769,50	4,18
Coste de materiales de reprografía e imprenta	0,00	0,00
Coste de otros materiales	0,00	0,00
Adquisición de bienes de inversión	1.524.769,50	4,18
Trabajos realizados por otras entidades	0,00	0,00
SERVICIOS EXTERIORES	12.071.767,80	33,10
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio	0,00	0,00
Arrendamientos y cánones	842.597,10	2,31
Reparaciones y conservación	440.125,77	1,21
Servicios de profesionales independientes	8.294.225,57	22,75
Transportes	0,00	0,00
Servicios bancarios y similares	0,00	0,00
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	401.476,37	1,10
Suministros	1.674.981,57	4,59
Comunicaciones	292.973,14	0,80
Costes diversos	125.388,28	0,34
TRIBUTOS	142,48	0,01
COSTES DE TRANSFERENCIAS	5.528.755,97	15,17
TOTAL	36.452.358,64	100

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

La cuantía total de los costes es coherente con el desglose entre costes directos e indirectos que recoge el resumen del coste por elementos de las actividades (nota 26.2). Sin embargo, para una de las actividades, el importe del coste total incluido en este último estado, 6.146 miles de euros, no coincide con el considerado en los dos estados restantes de la nota 26, correspondientes al resumen de costes por actividad (nota 26.3) y al resumen que relaciona costes e ingresos de las actividades (nota 26.4). En estos últimos figura, de manera errónea, un coste total por importe de 4.841 miles, cuantía referida únicamente a los costes directos, correspondiendo la diferencia (1.305 miles) a los costes indirectos.

Además, los importes totales del coste de las actividades en los mencionados estados resumen de costes por actividad y el que relaciona costes e ingresos de las actividades, que asciende en ambos casos a 36.452 miles de euros, no coinciden con la suma de sus componentes, 35.147 miles, siendo debida la diferencia a la no inclusión de los costes indirectos de la mencionada actividad.

El importe total de los costes indirectos distribuidos entre las diecisiete actividades principales asciende a 9.271 miles de euros, identificados por la entidad como una actividad de naturaleza directiva, administrativa y general, que no tiene carácter finalista. Dicho importe no se corresponde con el de los costes correspondientes a los denominados “centros mediales” que se recogen en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, en la que se cuantifican en 9.002 miles, y se reparten entre los servicios definidos en dicha memoria.

En relación con los ingresos, sí existe coincidencia entre los valores considerados en el estado resumen que relaciona costes e ingresos de las actividades, de la nota 26 de la memoria, con la memoria del artículo 211 del TRLRHL. No obstante, mientras que, en el primero de ellos, se comparan con los costes totales, en el segundo documento, la comparación se realiza únicamente con los costes directos, por lo que los resultados de los márgenes son diferentes.

En el caso de la actividad denominada “ciclo integral del agua”, los ingresos de explotación procedentes de tasas (6.078 miles de euros) exceden ampliamente el importe de los costes totales (2.424 miles), con lo cual el margen de cobertura calculado asciende a un 251 %. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 24.2 del TRLRHL, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o la realización de una actividad no deberá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate. Debe tenerse en cuenta que los ingresos de la tasa que financia el mencionado servicio son muy superiores a los costes del mismo, lo que llevaría, en caso de mantenerse esta situación en el tiempo, a la necesidad de revisar la cuantía exigida por aquella²⁶.

Por lo que se refiere a los **indicadores de gestión**, incluidos en la **nota 27** de la memoria de las cuentas anuales, la entidad no determina a priori el importe de los costes previstos ni los objetivos a alcanzar para determinadas magnitudes.

Por este motivo, en el caso de los indicadores de eficacia, los valores obtenidos carecen de significación económica. Así, el que relaciona el número de actuaciones realizadas con el de las previstas (nota 27.1.a), presenta un valor unitario en cinco de las seis actividades consideradas; circunstancia que se repite en el indicador que compara dicha relación con la relativa a una serie de años anteriores (nota 27.1.d). Por su parte, el indicador relativo al plazo medio de espera para recibir un determinado servicio (nota 27.1.b), que debe expresarse en días naturales, presenta valor cero para todas las actividades, excepto una de ellas, en la que presenta un valor unitario; y el indicador de porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público (nota 27.1.c) recoge un valor del 100 % para todas las actividades consideradas.

En relación con los indicadores de eficiencia, el que relaciona el coste de cada actividad con el número de usuarios (nota 27.2) únicamente presenta valores para ocho de las diecisiete actividades, mientras que en el ejercicio anterior se había calculado este indicador para todas ellas. En cambio, los otros dos indicadores de eficiencia no han sido calculados, indicando la entidad no tener información sobre el coste previsto de cada una de las actividades, ni sobre el número de unidades equivalentes producidas.

El indicador de economía tampoco ha sido calculado, existiendo obligación de cumplimentarlo para aquellas actividades en las que los importes individuales comprendidos en las agrupaciones de costes relativas a adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores y otros costes, superen el 3 % del total de costes de la organización. Se ha comprobado que el elemento de coste “servicios de profesionales independientes” de la agrupación de costes de servicios exteriores excedía de dicho porcentaje respecto al total de costes de la organización, lo que implicaba la obligación de haber estimado este indicador.

²⁶ La entidad, en sus alegaciones, señaló que el amplio margen de cobertura estimado en el ejercicio 2020 es debido a la paralización de la actividad general producida por la pandemia del COVID-19.

Respecto al indicador de medios de producción, que ha sido calculado por la entidad para dieciséis de las actividades, la magnitud de coste de personal empleada difiere, en un importe total de 2.763 miles de euros, del valor empleado en la nota 26 y en la memoria de costes y rendimientos de los servicios públicos. En doce de las actividades, la discrepancia deriva de la no inclusión en dicho indicador del importe de las indemnizaciones en materia de personal, mientras que en otra de las actividades el valor del numerador (coste de personal) coincide con el del coste de transferencias incluido en la nota 26 de la memoria²⁷.

En cuanto a la **memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos**, como se ha indicado anteriormente, la entidad ha definido una serie de centros de costes mediales, de carácter no finalista, cuyos costes se distribuyen entre el resto de los servicios como costes indirectos.

Dicha memoria incluye un conjunto de fichas, correspondientes a cada una de las diecisiete actividades definidas, para las que se obtiene el coste y, por diferencia con los ingresos, el margen, así como el coste unitario por habitante del municipio. No obstante, el cálculo de los márgenes y del coste unitario no se efectúa a partir del importe total, sino del coste directo de cada actividad, excepto en una de ellas, en la que se incluyen también los indirectos.

En consecuencia, la información cumplimentada por la entidad en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos presenta diferencias con la de la memoria de las cuentas anuales, así como esta última incluye incoherencias entre los estados de la nota 26 y valores sin significación económica para la mayoría de los indicadores de gestión de la nota 27.

II.3.2. Ayuntamiento de Huesca

El Ayuntamiento de Huesca cumplimentó las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2020 y adjuntó a la cuenta general una memoria de costes, aunque referida en realidad a los informes técnico-económicos de las ordenanzas fiscales correspondientes a las actividades financiadas mediante tasas para el ejercicio 2022, no teniendo el carácter de memoria de costes y rendimientos de los servicios públicos, ni sobre el grado de cumplimiento de los objetivos, a las que se refiere el artículo 211 del TRLRHL.

La entidad había definido un modelo en el que se determinaban los elementos de coste y de ingreso, los centros de coste y los criterios o claves de reparto de los costes indirectos, pero no así las actividades a las que imputar dichos costes e ingresos, careciendo de un inventario o catálogo de las mismas. No obstante, en la nota 26 de la memoria se desglosan un total de 29 actividades, pero solo se imputan costes a cuatro de ellas y no se asignan ingresos a ninguna.

El importe total de los costes imputados a las actividades en la **nota 26** asciende a 7.546 miles de euros, apenas un 18 % del total de gastos recogidos en la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio y un 15 % del total de obligaciones reconocidas netas de la liquidación del presupuesto de gastos.

En el siguiente cuadro se incluye la información contenida en el resumen general de costes del Ayuntamiento de Huesca para el ejercicio 2020.

²⁷ La entidad, en el trámite de alegaciones, señaló que dicha coincidencia se debe a que la actividad es prestada parcialmente por la Sociedad Mercantil Aguas de Cuenca, S.A., correspondiendo el valor del numerador a una transferencia realizada por el Ayuntamiento a dicha sociedad para costear gastos de personal de esta última, sin que el módulo de costes permita su asignación como costes de personal.

Cuadro 5. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Huesca

(Importes en euros)

Elementos	Importe	%
COSTES DE PERSONAL	3.956.286,13	52,43
Sueldos y salarios	3.670.722,43	48,64
Indemnizaciones	0,00	0,00
Cotizaciones sociales a cargo del empleador	257.073,02	3,41
Otros costes sociales	26.892,30	0,36
Indemnizaciones por razón del servicio	1.598,38	0,02
Transporte de personal	0,00	0,00
ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	31.126,83	0,41
Coste de materiales de reprografía e imprenta	5.291,40	0,07
Coste de otros materiales	25.835,43	0,34
Adquisición de bienes de inversión	0,00	0,00
Trabajos realizados por otras entidades	0,00	0,00
SERVICIOS EXTERIORES	3.495.271,17	46,32
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio	0,00	0,00
Arrendamientos y cánones	31.844,45	0,42
Reparaciones y conservación	544.699,18	7,22
Servicios de profesionales independientes	1.065.815,81	14,12
Transportes	17,70	0,01
Servicios bancarios y similares	11.577,83	0,15
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	0,00	0,00
Suministros	1.806.652,38	23,94
Comunicaciones	19.648,32	0,26
Costes diversos	15.015,50	0,20
TRIBUTOS	63.743,66	0,84
TOTAL	7.546.427,79	100

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

La entidad no computa costes calculados por amortizaciones ni costes financieros²⁸, así como tampoco considera importes por transferencias imputables a las actividades consideradas. Además, no ha aplicado el criterio de devengo a través de la correspondiente periodificación, ni había determinado, para cada uno de los ingresos procedentes de tasas o precios públicos, al menos, una actividad relacionada con dichos ingresos.

Los datos de costes imputados a las actividades son coherentes en los distintos estados que integran la nota 26 de la memoria. No obstante, el Ayuntamiento de Huesca no imputa, a ninguna de las actividades, los costes indirectos, de manera que el modelo configurado no tiene la naturaleza de coste completo, como establece la Resolución de la IGAE.

²⁸ Según la información de la cuenta del resultado económico-patrimonial, la entidad no efectuó dotaciones a la amortización en el ejercicio 2020 y había contabilizado gastos financieros, por importe de 227 miles de euros.

Por otra parte, como se ha indicado, no se han imputado ingresos a ninguna de las actividades definidas, lo que implica la ausencia de cualquier cálculo de márgenes o de porcentajes de cobertura de costes, ni tampoco se determina el margen global de la organización.

Debe tenerse en cuenta que, en la liquidación del presupuesto de ingresos, figuran derechos reconocidos netos por tasas y precios públicos relacionados con las actividades a las que se imputaron los costes (al menos, las relativas al abastecimiento de agua, por un importe total de 2.355 miles de euros, y a los servicios de cementerio y crematorio, por un total de 347 miles); ingresos que debieron haberse imputado a tales actividades y obtenido sus respectivos márgenes.

Por lo que se refiere a los **indicadores de gestión**, a que se refiere la **nota 27**, la entidad los ha cumplimentado de manera parcial e incompleta.

Así, los cuatro indicadores de eficacia han sido incluidos en la memoria con valor cero para las 29 actividades o servicios definidos.

Respecto a los indicadores de eficiencia, la entidad no ha cumplimentado, para ninguna de las actividades consideradas, el valor de magnitudes como el número de usuarios, el coste previsto o el número de unidades equivalentes, por lo que no ha podido estimar tales indicadores. Únicamente incluye información sobre costes para un total de 25 actividades, entre las que figuran las cuatro que presentan información en la nota 26 de la memoria. No obstante, para tres de ellas las cifras de costes computadas en el indicador difieren de las cumplimentadas en la mencionada nota 26, en un importe global de 447 miles de euros.

El Ayuntamiento de Huesca tampoco ha incluido datos sobre el indicador de economía, si bien el elemento de coste “suministros” de la agrupación de costes de servicios exteriores, supera el 3 % de los costes totales de la organización²⁹, por lo que existía obligación de cumplimentar dicho indicador.

En cuanto al indicador de medios de producción, la entidad no ha proporcionado información sobre el número de personas equivalentes, de manera que no figura valor alguno para dicho indicador. No obstante, recoge en el mismo la información de los costes de personal para un total de catorce actividades, entre las que figuran las cuatro para las que se aporta información de costes en la nota 26 de la memoria, observándose diferencias en los costes de personal en tres de ellas, por un importe acumulado de 1.081 miles de euros.

En relación con la **memoria relativa al coste y rendimiento de los servicios públicos**, como se ha indicado anteriormente, la entidad remitió con la cuenta general del ejercicio 2020 un documento que contiene, esencialmente, información sobre el modelo de costes implantado en el Ayuntamiento de Huesca y sus organismos autónomos, así como sobre los informes técnico-económicos relativos a un total de 23 ordenanzas fiscales correspondientes a diversas tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local o por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local.

Se ha analizado, a este respecto, la información consignada en dicha memoria relativa a dos de los servicios, a los que se habían imputado costes en la nota 26 de la memoria (abastecimiento domiciliario de agua potable y cementerio), no figurando en aquella información sobre las otras dos actividades con costes imputados (alumbrado público y policía local), al no encontrarse financiados por medio de tasas. Cabe destacar que, en la memoria relativa al coste de los servicios, se computan conceptos como costes por amortizaciones y costes indirectos imputados, que no fueron

²⁹ Se ha tomado como tales, ante la falta de información disponible sobre el conjunto de las actividades de la entidad, el total de gastos de la cuenta del resultado económico-patrimonial, excluidos los importes correspondientes a deterioros de valor.

tenidos en cuenta al cumplimentar la información sobre el coste de las actividades contenida en la referida nota 26, al igual que los ingresos calculados correspondientes a tales servicios.

En el caso del servicio de abastecimiento domiciliario de agua potable, los costes imputados en el ejercicio 2020 ascienden a un total de 2.607 miles de euros, frente a los 1.149 miles considerados en la nota 26 de la memoria, y se computaron ingresos procedentes de la tasa por el suministro de agua potable, por un importe de 2.355 miles.

Para el servicio de cementerio, los costes imputados en la memoria relativa al coste de los servicios se elevan a 486 miles de euros, habiendo sido estimados en la nota 26 de la memoria en un importe de 251 miles. Los ingresos derivados de tasas por prestación de servicios relacionados con el cementerio ascienden a un total de 347 miles.

Lo anterior implica que, al menos para las actividades que se encuentran financiadas mediante tasas, la entidad disponía de información para cumplimentar todos los estados de la nota 26 de la memoria, que presentan significativas carencias de información, además de no justificarse las diferencias detectadas entre ambos documentos en los importes de los costes imputados.

En definitiva, el Ayuntamiento de Huesca no recoge en la memoria la información sobre una parte significativa de su actividad, así como no computa costes indirectos, ni tampoco ingresos, careciendo de información para la mayoría de los indicadores de gestión. La memoria sobre costes y rendimientos de los servicios públicos recoge información sobre un mayor número de actividades, pero presenta incoherencias con la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales.

II.3.3. Ayuntamiento de Torrevieja

El Ayuntamiento de Torrevieja incluyó, en la cuenta general del ejercicio 2020, información sobre el resumen general de costes de la entidad (nota 26.1), pero no sobre los demás estados de la nota 26 de la memoria, no habiendo cumplimentado tampoco la nota 27, relativa a los indicadores de gestión, sin perjuicio de que parte de la información obligatoria figura recogida en la memoria de costes y rendimientos de los servicios, que acompaña a dicha cuenta. No se ha remitido la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos.

En el estado resumen general de costes de la entidad, figuran unos costes totales por importe de 82.554 miles de euros, importe que no coincide con el que se recoge para el ayuntamiento en la memoria justificativa de costes y rendimientos de los servicios, que asciende a 74.572 miles.

La información sobre los costes imputados en el resumen general de costes del Ayuntamiento de Torrevieja, de la **nota 26**, se desglosa en el siguiente cuadro.

Cuadro 6. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Torreveja

(Importes en euros)

Elementos	Importe	%
COSTES DE PERSONAL	25.688.219,42	31,12
Sueldos y salarios	18.078.524,01	21,90
Indemnizaciones	223.867,54	0,27
Cotizaciones sociales a cargo del empleador	5.935.840,50	7,19
Otros costes sociales	1.449.987,37	1,76
Indemnizaciones por razón del servicio	0,00	0,00
Transporte de personal	0,00	0,00
ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	0,00	0,00
Coste de materiales de reprografía e imprenta	0,00	0,00
Coste de otros materiales	0,00	0,00
Adquisición de bienes de inversión	0,00	0,00
Trabajos realizados por otras entidades	0,00	0,00
SERVICIOS EXTERIORES	43.264.619,87	52,41
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio	0,00	0,00
Arrendamientos y cánones	434.157,98	0,53
Reparaciones y conservación	1.372.351,79	1,66
Servicios de profesionales independientes	20.116.558,48	24,37
Transportes	28.210,00	0,03
Servicios bancarios y similares	206.092,06	0,25
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	509.720,86	0,62
Suministros	2.764.452,83	3,35
Comunicaciones	17.833.075,87	21,60
Costes diversos	0,00	0,00
TRIBUTOS	49.679,23	0,06
COSTES CALCULADOS	5.957.082,66	7,22
Amortizaciones	5.957.082,66	7,22
COSTES FINANCIEROS	235.120,57	0,28
COSTES DE TRANSFERENCIAS	3.691.008,25	4,47
OTROS COSTES	3.668.458,84	4,44
TOTAL	82.554.188,84	100

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

En relación con la información de los costes, en la partida de “otros costes” se incluye un importe de 3.652 miles de euros, que corresponde a pérdidas por deterioro de productos terminados o en curso de fabricación, y que solo deberían imputarse como coste cuando se constate la efectiva producción de la pérdida, conforme a la Resolución de la IGAE.

El importe de los costes calculados coincide con el de las dotaciones a la amortización del inmovilizado efectuadas por la entidad en el ejercicio.

Por otra parte, la falta de cumplimentación del resto de los estados de la nota 26 de la memoria impide determinar el número de actividades consideradas, el coste total imputado a cada una de ellas, su eventual desglose entre costes directos e indirectos y su comparación con los ingresos de para calcular los correspondientes márgenes de cobertura; habida cuenta, además, que la información suministrada en la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos no es coincidente con la que figura en la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales, como se ha indicado.

Asimismo, la entidad tampoco ha incluido información en la **nota 27** de la memoria, referida a los indicadores de gestión, si bien recoge varios de ellos en la memoria del coste y rendimiento de los servicios públicos. Dichos indicadores se han calculado únicamente para siete actividades financiadas mediante tasas o precios públicos, pero existen otras tasas y precios públicos para los que no se han definido las correspondientes actividades y, por consiguiente, su margen. De las siete actividades consideradas, una de ellas no generó ingresos en el ejercicio 2020 y otra carece de valores para los indicadores calculados.

Entre los indicadores de eficacia, no se han cumplimentado los que relacionan el número de actuaciones realizadas con el de las previstas (nota 27.1.a), al no disponer de información relativa a las previsiones, ni el relativo al plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público (nota 27.1.b). El correspondiente al porcentaje de población cubierta por cada servicio (nota 27.1.c) incluye diferente número de personas para cada una de las prestaciones, sin explicación del criterio empleado para su determinación. También incluye un indicador que relaciona el número de actuaciones realizadas en el ejercicio corriente con las de ejercicios anteriores (nota 27.1.d), pero no tiene en cuenta las actuaciones previstas, como exige el indicador que prevé la nota 27 de la memoria.

Respecto a los indicadores de eficiencia, únicamente se calcula el que relaciona el coste total de la actividad con el número de usuarios (nota 27.2.a), referido a tres de las actividades. Para otras dos actividades, pese a tener valor en el numerador y denominador, no se obtiene el valor del indicador, sin justificación. No se calcula el que relaciona el coste de la actividad con el coste previsto de la misma (nota 27.2.b), al carecer de información sobre tales previsiones, y no se informa sobre el indicador que relaciona el coste de la actividad con el número de unidades equivalentes producidas (nota 27.2.c).

Tampoco calcula la entidad el indicador de economía, que relaciona el precio o coste de adquisición de cada factor de producción con su precio medio en el mercado, al no disponer de datos relativos a ambas variables. No obstante, los elementos de coste “servicios de profesionales independientes”, “suministros” y “comunicaciones”, de la agrupación de costes de servicios exteriores, exceden del 3 % del total de costes de la organización, por lo que la entidad debió proceder a su cálculo.

En cuanto al indicador de medios de producción, en la magnitud de coste de personal se observa que la entidad solo ha considerado los costes directos, según los valores que figuran en la propia memoria, sin incluir los costes indirectos, a diferencia del criterio empleado para cumplimentar el indicador de eficiencia mencionado anteriormente.

Por lo que se refiere al resto del contenido de la **memoria de costes y rendimientos de los servicios públicos**, el documento contiene información sobre el modelo de costes diseñado, habiendo efectuado una equivalencia entre la estructura de los presupuestos y los saldos contables de las cuentas de gastos del grupo 6, observándose que estos últimos exceden de las obligaciones reconocidas netas en las aplicaciones presupuestarias equivalentes, por un importe neto de 31 miles de euros³⁰.

³⁰ Desglosado en unos importes positivos de 22 miles de euros, relativos a suministros, y 29 miles, correspondientes a costes diversos, frente a un importe negativo de 20 miles, en publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Como se ha señalado con anterioridad, el importe total de los costes del ayuntamiento incluido en la memoria de costes y rendimientos de los servicios públicos asciende a 74.572 miles de euros, inferior en 7.983 miles al que figura en la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales. Las principales incoherencias corresponden a las agrupaciones de servicios exteriores, por un importe positivo de 28.286 miles (debido, principalmente, a una diferencia de 17.571 miles en el epígrafe de comunicaciones), y de adquisición de bienes y servicios, por una cuantía negativa de 24.002 miles (debida, fundamentalmente, a un importe de 23.561 miles en el epígrafe de trabajos realizados por otras organizaciones), sin justificación de las causas de tales diferencias entre ambos documentos.

En definitiva, el Ayuntamiento de Torrevieja no cumplimentó la mayoría de los estados de la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales, ni de los indicadores de gestión de la nota 27, además de presentar incoherencias con la información de la memoria sobre costes y rendimientos de los servicios públicos.

II.3.4. Ayuntamiento de Valencia

El Ayuntamiento de Valencia ha cumplimentado las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, así como la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos prevista en el artículo 211, letra a), del TRLRHL. Por lo que se refiere a la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos, a que se refiere la letra b) del citado precepto, la entidad se limita a incluir en la misma los indicadores de gestión definidos en la precitada nota 27.

El importe del coste total correspondiente a la organización que figura en el resumen general de costes de la entidad (nota 26.1), asciende a 730.881 miles de euros, que se distribuyen entre un total de 227 actividades. Los gastos contabilizados que figuran en la cuenta del resultado económico-patrimonial se elevan a 892.974 miles de euros, si bien incluyen 154.212 miles correspondientes a pérdidas por créditos incobrables y por deterioros de créditos que solo pueden considerarse como coste cuando se produzca efectivamente la pérdida.

En el siguiente cuadro se recoge la información contenida en el resumen general de costes de la entidad, incluida en la **nota 26** de la memoria de las cuentas anuales del Ayuntamiento de Valencia.

Cuadro 7. Resumen general de costes del Ayuntamiento de Valencia

(Importes en euros)

Elementos	Importe	%
COSTES DE PERSONAL	291.051.985,48	39,82
Sueldos y salarios	227.152.472,49	31,08
Indemnizaciones	1.001.579,61	0,14
Cotizaciones sociales a cargo del empleador	60.747.851,36	8,31
Otros costes sociales	1.703.174,79	0,23
Indemnizaciones por razón del servicio	446.907,23	0,06
Transporte de personal	0,00	0,00
ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	137.022.891,64	18,75
Coste de materiales de reprografía e imprenta	0,00	0,00
Coste de otros materiales	2.454.722,05	0,34
Adquisición de bienes de inversión	0,00	0,00
Trabajos realizados por otras entidades	134.568.169,59	18,41
SERVICIOS EXTERIORES	101.852.157,31	13,94
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio	0,00	0,00
Arrendamientos y cánones	4.452.671,23	0,61
Reparaciones y conservación	63.918.124,96	8,75
Servicios de profesionales independientes	4.703.115,91	0,64
Transportes	40.532,13	0,01
Servicios bancarios y similares	0,00	0,00
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	1.383.340,56	0,19
Suministros	16.035.439,73	2,19
Comunicaciones	3.547.403,30	0,49
Costes diversos	7.771.529,49	1,06
TRIBUTOS	97.972,03	0,01
COSTES CALCULADOS	19.515.952,60	2,67
Amortizaciones	19.515.952,60	2,67
COSTES FINANCIEROS	1.511.816,41	0,21
COSTES DE TRANSFERENCIAS	179.828.515,52	24,60
OTROS COSTES	0,00	0,00
TOTAL	730.881.290,99	100

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

Se han detectado diferencias con los saldos del balance de comprobación, de manera que no figuran registrados los costes por indemnizaciones por razón del servicio, por importe de 447 miles de euros; y, en el resumen general de costes de la nota 26, no se recogen gastos correspondientes a adquisición de bienes y servicios y a servicios exteriores, por un importe de 90 miles, gastos por transferencias, por 6.662 miles, y gastos financieros, por 1.269 miles.

Respecto a las obligaciones reconocidas netas de la liquidación del presupuesto de gastos, presentan un importe inferior a los costes computados por importe de 5.297 miles de euros, que corresponden fundamentalmente a adquisición de bienes y servicios y a servicios exteriores. Las

principales diferencias se refieren a las partidas de trabajos realizados por otras entidades, por un importe negativo de 6.795 miles, y las de reparaciones y conservación y servicios de profesionales independientes, por un importe positivo acumulado de 1.245 miles, y derivan de los ajustes tenidos en cuenta de los saldos de la cuenta 413 *Acreedores por operaciones devengadas*, para lograr una mayor aproximación al cumplimiento del principio de devengo.

También se observan diferencias, de menor cuantía, entre el resumen general de costes de la entidad (nota 26.1) y el resumen del coste por elementos de las actividades (nota 26.2), no así respecto al resto de estados de la nota 26. Aquellas diferencias corresponden, fundamentalmente, a la agrupación de costes de servicios exteriores, por un importe de 35 miles de euros derivados de errores de transcripción, como consecuencia del tratamiento manual de los datos para su incorporación al resumen del coste por elementos de las actividades.

Por lo que se refiere a los ingresos, se han calculado para un total de 74 actividades, por un importe total de 911.323 miles de euros, que comprende la totalidad de los derechos de los capítulos 1, 2, 3, 5 y 6 del presupuesto de ingreso y las transferencias y subvenciones, tanto corrientes como de capital, imputadas al resultado del ejercicio, excepto un importe de 1.135 miles correspondiente a transferencias por adquisiciones lucrativas. Todas las tasas y precios públicos que exige la entidad han sido imputados como ingresos. No obstante, como se ha indicado en el subepígrafe II.2.2.5, se han computado por el importe de los derechos reconocidos brutos, en lugar de los netos, incluyendo indebidamente un total de 25.712 miles que corresponden a derechos presupuestarios anulados y cancelados en el ejercicio.

En relación con los **indicadores de gestión**, la entidad ha cumplimentado la **nota 27** de la memoria de las cuentas anuales, cumplimentando todos los exigidos, excepto dos de los indicadores de eficacia y el indicador de economía, incluyendo asimismo la información sobre aquellos en la memoria sobre el grado de cumplimiento de objetivos que acompaña a la cuenta general.

En los dos indicadores de eficacia que relacionan actuaciones realizadas y previstas (nota 27.1.a) se han observado diferencias, para un total de siete actividades, entre los valores de una u otra magnitud, debidas aparentemente a errores en la transcripción de los datos, lo que denota una debilidad de control interno. Dichos errores no aparecen en los indicadores incluidos en la memoria de costes y rendimientos de los servicios. Además, en 74 de las 227 actividades el valor del indicador era unitario, al coincidir los costes realizados con los previstos, mientras que, en otras actividades correspondientes a centros de coste de segundo nivel, la entidad ha estimado el número de actuaciones previstas como la media de las realizadas en los último dos ejercicios. La entidad no ha calculado valor alguno para los indicadores relativos al plazo medio de espera (nota 27.1.b)³¹ y porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público (nota 27.1.c).

En cuanto a los indicadores de eficiencia, en dos de las actividades se han detectado incoherencias debidas, aparentemente, a errores de transcripción. Asimismo, la entidad solo ha estimado valores en los tres indicadores de eficiencia para 58 de las 227 actividades consideradas.

Como se ha indicado anteriormente, la entidad no ha calculado el indicador de economía, a pesar de que los elementos de coste “trabajos realizados por otras organizaciones”, de la agrupación de adquisiciones de bienes y servicios, y “reparaciones y conservación”, de la de servicios exteriores, superan el 3 % del total de costes de la organización, por lo que la entidad debió proceder a su cálculo.

Respecto al indicador de medios de producción, ha sido estimado por la entidad para un total de 220 actividades, considerando como costes de personal exclusivamente los de carácter directo, por

³¹ En la memoria de costes y rendimientos de los servicios públicos se incluye esta información para un total de veinte actividades, justificando la ausencia de información respecto a las demás en que se tratan de actividades que no requieren de una solicitud previa o en la no disponibilidad de información al respecto.

estar estrechamente vinculados con el proceso productivo, sin incluir los costes indirectos. En seis de las actividades se han detectado diferencias con los datos de costes directos de personal que figuran en el estado resumen del coste por elementos de las actividades, de la nota 26 de la memoria, siendo debidas en tres de ellas, aparentemente, a errores en la transcripción de datos.

En el análisis de la **memoria de costes y rendimientos de los servicios**, que básicamente repite el contenido de la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales, se ha detectado una diferencia en los costes de una actividad respecto al valor recogido en el resumen del coste por elementos de las actividades (nota 26.2), por un importe total de 336 miles de euros.

Asimismo, la **memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos**, como se ha indicado, se limita a recoger los indicadores de gestión contenida en la nota 27 de la memoria de las cuentas anuales, por lo que no proporciona la información requerida para dicho documento.

En consecuencia, el Ayuntamiento de Valencia presenta diferencias en determinados elementos de coste de la nota 26 y no ha cumplimentado los indicadores de gestión para todas las actividades. Las memorias del artículo 211 del TRLRHL se limitan a reproducir la información contenida en la memoria de las cuentas anuales.

II.3.5. Cabildo Insular de La Palma

El Cabildo Insular de La Palma ha cumplimentado las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, pero no ha adjuntado a la cuenta general del ejercicio 2020 la memoria de costes y rendimientos de los servicios, ni la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos.

Los costes globales de la organización que figuran en el resumen general de costes de la entidad, de la **nota 26**, ascienden a un total de 14.583 miles de euros, correspondientes exclusivamente a dos actividades, lo que supone apenas el 11 % del total de las obligaciones reconocidas netas de la liquidación del presupuesto de la entidad y un 12 % de los gastos de la cuenta del resultado económico-patrimonial.

En el siguiente cuadro se recoge la información del resumen general de costes de la entidad (nota 26.1), tal y como figura en la cuenta general del Cabildo Insular de La Palma del ejercicio 2020.

Cuadro 8. Resumen general de costes del Cabildo de La Palma

(Importes en euros)

Elementos	Importe	%
COSTES DE PERSONAL	12.447.723,64	85,36
Sueldos y salarios	9.265.067,36	63,53
Indemnizaciones	0,00	0,00
Cotizaciones sociales a cargo del empleador ⁽¹⁾	0,00	0,00
Otros costes sociales	0,00	0,00
Indemnizaciones por razón del servicio	0,00	0,00
Transporte de personal	0,00	0,00
ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	781.866,18	5,36
Coste de materiales de reprografía e imprenta	0,00	0,00
Coste de otros materiales	0,00	0,00
Adquisición de bienes de inversión	781.866,18	5,36
Trabajos realizados por otras entidades	0,00	0,00
SERVICIOS EXTERIORES	1.352.999,68	9,28
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio	0,00	0,00
Arrendamientos y cánones	0,00	0,00
Reparaciones y conservación	67.386,66	0,46
Servicios de profesionales independientes	115.708,84	0,79
Transportes	16,82	0,00
Servicios bancarios y similares	245,91	0,01
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	0,00	0,00
Suministros	1.164.929,59	7,99
Comunicaciones	0,00	0,00
Costes diversos	4.711,86	0,03
TRIBUTOS	208,09	0,00
COSTES CALCULADOS	0,00	0,00
Amortizaciones	0,00	0,00
COSTES FINANCIEROS	0,00	0,00
COSTES DE TRANSFERENCIAS	0,00	0,00
OTROS COSTES	0,00	0,00
TOTAL	14.582.797,59	100

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

⁽¹⁾ El importe de la agrupación de costes de personal no coincide con la suma de sus elementos, debido a que no figura valor en cotizaciones sociales a cargo del empleador.

En el resumen general de costes de la entidad (nota 26.1), el importe total de la agrupación de costes de personal difiere de la suma de la cuantía de sus componentes, en un importe de 3.183 miles de euros, correspondiente a las cotizaciones a la Seguridad Social a cargo del empleador, que figuran en la liquidación del presupuesto de gastos. Dichos costes relativos a cotizaciones sociales sí fueron incluidos en los restantes estados de la nota 26 de la memoria.

La entidad no ha computado importe alguno como costes calculados por amortizaciones, costes financieros o costes de transferencias³². Asimismo, no ha imputado costes indirectos a las actividades consideradas, ni tampoco ingresos, por lo que el margen negativo calculado equivale al importe de los costes directos.

Se ha comprobado que existen diferencias en los importes de costes que se han vinculado a las dos únicas actividades definidas en su modelo de costes, concretamente en relación con las obligaciones del capítulo 2 del presupuesto de gastos³³, sin haber obtenido explicación de los criterios de asignación de costes empleados.

Cabe destacar que el Cabildo exige diversas tasas y precios públicos, cuyos derechos reconocidos netos ascendieron a 4.546 miles de euros en 2020, algunas de las cuales corresponden a actividades para las que no se recoge información en la nota 26 de la memoria, incumpliendo lo dispuesto en la Resolución de la IGAE.

Por lo que se refiere a los indicadores de gestión, en la **nota 27** de la memoria solo ha registrado valores para el indicador de eficiencia que relaciona el coste real con el previsto (nota 27.2.b), si bien en ambos casos las cifras son coincidentes, obteniendo un valor unitario para las nueve actividades consideradas a efectos de dicho indicador. Según la información disponible, en siete de ellas se han computado los costes efectivos comunicados al Ministerio de Hacienda y Función Pública, que no son aplicables para cumplimentar esta información. En el caso del indicador de medios de producción, la entidad ha registrado valores en el denominador (número de personas equivalentes), pero no así en el numerador (coste de personal). Ninguna de las actividades consideradas coincide con las incluidas en la nota 26 de la memoria, ni se ha podido identificar con los programas presupuestarios que figuran en la liquidación del presupuesto de gastos.

Como se ha indicado anteriormente, la entidad no ha remitido la **memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos** ni la relativa al **grado de cumplimiento de los objetivos**, incumpliendo lo dispuesto en el artículo 211 del TRLRHL, lo que ha impedido contrastar con ellas la información contenida en las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales.

El Cabildo Insular de La Palma, por tanto, no ha cumplimentado la información correspondiente a una parte muy significativa de su actividad, presentando diferencias y valores carentes de significación económica en las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales.

II.3.6. Diputación Provincial de Burgos

La Diputación Provincial de Burgos incluyó, en la cuenta general rendida del ejercicio 2020, las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales y la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, a que se refiere el artículo 211, letra a), del TRLRHL. Sin embargo, no remitió la información relativa a la memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programas, prevista en la letra b) del precepto citado. A este respecto, la entidad manifestó carecer de Plan estratégico y de otros planes operativos vigentes en el ejercicio 2020, ni había establecido sus objetivos en documentos diferentes, que permitieran efectuar su seguimiento.

³² Según la información de la cuenta del resultado económico-patrimonial y de la liquidación del presupuesto, la entidad había contabilizado en el ejercicio 2020 dotaciones a la amortización, por importe de 1.601 miles de euros, y gastos financieros, por importe de 15 miles, así como había efectuado transferencias, corrientes y de capital, por un total de 44.376 miles; desconociéndose la parte imputable de dichos importes a las dos actividades consideradas en la memoria.

³³ Las obligaciones reconocidas en el capítulo 2 por los programas presupuestarios 235 (correspondiente a la actividad "Residencia de pensionistas") y 312 (relativo a la actividad "Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud"), son inferiores en 500 miles y 260 miles de euros, respectivamente, a la suma de los costes computados en concepto de adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores y tributos.

El resumen general de costes de la entidad, que figura en la **nota 26** de la memoria, incluye un importe total de costes de la organización que asciende a 56.626 miles de euros.

La información relativa al resumen general de costes (nota 26.1) de la Diputación Provincial de Burgos, tal y como figura recogida en su cuenta general rendida, se recoge en el siguiente cuadro.

Cuadro 9. Resumen general de costes de la Diputación Provincial de Burgos

(Importes en euros)

Elementos	Importe	%
COSTES DE PERSONAL	34.642.801,12	61,18
Sueldos y salarios	24.114.676,58	42,59
Indemnizaciones	635.682,65	1,12
Cotizaciones sociales a cargo del empleador ⁽¹⁾	0,00	0,00
Otros costes sociales	506.943,60	0,90
Indemnizaciones por razón del servicio	119.409,02	0,21
Transporte de personal	0,00	0,00
ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	6.460.721,03	11,41
Coste de materiales de reprografía e imprenta	0,00	0,00
Coste de otros materiales	0,00	0,00
Adquisición de bienes de inversión	0,00	0,00
Trabajos realizados por otras entidades	6.460.721,03	11,41
SERVICIOS EXTERIORES	6.283.980,74	11,11
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio	0,00	0,00
Arrendamientos y cánones	59.725,34	0,11
Reparaciones y conservación	1.447.040,08	2,56
Servicios de profesionales independientes	0,00	0,00
Transportes	1.006.049,00	1,78
Servicios bancarios y similares	0,00	0,00
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	0,00	0,00
Suministros	2.364.500,40	4,18
Comunicaciones	442.607,22	0,78
Costes diversos	964.058,70	1,70
TRIBUTOS	338.956,79	0,60
COSTES CALCULADOS	2.061.341,30	3,64
Amortizaciones	2.061.341,30	3,64
COSTES FINANCIEROS	0,00	0,00
COSTES DE TRANSFERENCIAS	6.838.604,80	12,08
OTROS COSTES	0,00	0,00
TOTAL	56.626.405,78	100

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

⁽¹⁾ El importe de la agrupación de costes de personal no coincide con la suma de sus elementos, debido a que no figura valor en cotizaciones sociales a cargo del empleador.

No obstante, para la llevanza de la información y contabilidad de costes, la Diputación Provincial de Burgos dispone de una aplicación informática, en la que los costes que se obtienen, según la información remitida por la entidad, se elevan a 58.519 miles, con una diferencia neta negativa de 1.892 miles respecto al importe total de la nota 26.2, sin que conste la razón de tal discrepancia.

En el siguiente cuadro se exponen las diferencias, por agrupaciones de costes, entre el resumen general de costes (nota 26.1) y los valores resultantes de la aplicación utilizada por la entidad para su cálculo.

Cuadro 10. Diferencias entre el resumen general de costes de la entidad, de la nota 26 de la memoria, y la aplicación utilizada por la Diputación Provincial de Burgos

(Importes en euros)

Tipo de coste	Nota 26.1 (A)	Aplicación (B)	Diferencia (A) – (B)
Costes de personal	34.642.801,12	39.069.704,28	(4.426.903,16)
Adquisición de bienes y servicios	6.460.721,03	442.283,20	6.018.437,83
Servicios exteriores	6.283.980,74	10.850.694,31	(4.566.713,57)
Tributos	338.956,79	240.240,40	98.716,39
Costes de transferencias	6.838.604,80	6.125.281,05	713.323,75
Costes calculados (amortizaciones)	2.061.341,30	444.104,96	1.617.236,34
Otros costes	0,00	1.346.359,57	(1.346.359,57)
TOTAL	56.626.405,78	58.518.667,77	(1.892.261,99)

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020 y aplicación de costes de la entidad.

En relación con los costes de personal, el mencionado resumen general de costes de la nota 26 de la memoria presenta una diferencia de 9.266 miles de euros entre el importe total, 34.643 miles, y la suma de sus componentes, 25.377 miles, correspondiendo aquella al elemento de coste relativo a la Seguridad Social, que sí figura en la aplicación de costes que utiliza la entidad.

Por lo que se refiere al estado resumen del coste por elementos de las actividades (nota 26.2), el importe total de los costes para el conjunto de actividades definida por la entidad asciende a 85.990 miles de euros³⁴, importe superior en 29.363 miles (un 52 % más) a los costes totales incluidos en el estado resumen general de costes (nota 26.1), mencionado anteriormente.

En el cuadro siguiente se recoge el desglose de las diferencias entre el estado resumen general de costes de la entidad (nota 26.1) y el resumen del coste por elementos de las actividades (nota 26.2), de la memoria de las cuentas anuales.

³⁴ Importe total de costes que coincide con el que figura en los otros dos estados de la nota 26 de la memoria.

Cuadro 11. Diferencias entre el resumen general de costes de la entidad y el resumen del coste por elementos de las actividades de la Diputación Provincial de Burgos

(Importes en euros)

Tipo de coste	Nota 26.1 (A)	Nota 26.2 (B)	Diferencia (A) – (B)
Costes de personal	34.642.801,12	35.015.255,74	(372.454,62)
Adquisición de bienes y servicios	6.460.721,03	44.703.886,61	(38.243.165,58)
Servicios exteriores	6.283.980,74	66.428,06	6.217.552,68
Tributos	338.956,79	0,00	338.956,79
Costes calculados	2.061.341,30	0,00	2.061.341,30
Costes financieros	0,00	0,00	0,00
Costes de transferencias	6.838.604,80	6.203.952,51	634.652,29
Otros costes	0,00	0,00	0,00
TOTAL	56.626.405,78	85.989.522,92	(29.363.117,14)

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

Las principales diferencias, sin justificación, corresponden a las agrupaciones de costes de adquisición de bienes y servicios, por un importe negativo de 38.243 miles de euros; servicios exteriores, por una cuantía positiva de 6.218 miles; y los costes calculados (amortizaciones), por una cifra positiva de 2.061 miles.

El resumen del coste por elementos de las actividades de la nota 26 contiene un total de veintiuna actividades, diez menos que las definidas en la aplicación informática. Además, existen diferencias entre los importes de los costes asignados a tres de las actividades comunes, si bien en dos de ellas las discrepancias se deben, aparentemente, a errores de transcripción de los datos, lo que pone de manifiesto una debilidad de control interno.

Por otra parte, los costes imputados a las actividades en el resumen del coste por elementos no incluyen valor alguno por amortizaciones, tributos y costes financieros; partidas que, en el resumen general de costes de la entidad, presentaban un importe total acumulado de 2.400 miles de euros³⁵.

Adicionalmente, se observa que únicamente se imputaban a las actividades los costes directos, sin importe alguno para las partidas correspondientes a costes indirectos, que no se calculan por la aplicación informática utilizada.

En relación con estos últimos, cabe señalar que, en la **memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos**, sí se calculan costes indirectos y se imputan a los centros de coste, salvo a uno de ellos. En dicha memoria, la entidad computa costes presupuestarios, tanto directos como indirectos, correspondientes a costes de personal, bienes corrientes y servicios e inversiones; así como costes extrapresupuestarios, relativos a las amortizaciones.

³⁵ Según la información de la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio 2020, la entidad había registrado dotaciones a la amortización, por importe de 782 miles de euros; tributos, por 342 miles; y gastos financieros, por importe de 117 miles.

En relación con los costes de inversiones derivados de la adquisición de bienes de inversión³⁶, se incluyen todos los gastos del capítulo 6 relativos a los servicios para los que se calculan los costes y rendimientos (excepto para uno de ellos, por un importe que carece de materialidad), lo cual resulta incorrecto, en la medida que la imputación de los costes de tales inversiones se debe efectuar, con carácter general, a través de las amortizaciones del inmovilizado (costes calculados).

Se observa, además, que no coinciden las actividades definidas en la **nota 26** de la memoria, a partir de los programas presupuestarios, y los centros de coste establecidos en la memoria del artículo 211 del TRLRHL, a partir de la clasificación orgánica, lo que impide la comparación de ambas fuentes de información. A este respecto, la Diputación de Burgos no efectuaba conciliaciones entre los conceptos e importes tenidos en cuenta en uno y otro documento.

En relación con los ingresos, la nota 26 de la memoria, en su estado resumen que relaciona costes e ingresos de las actividades (nota 26.4), únicamente incorpora ingresos en cinco de las actividades definidas, por un importe total de 15.542 miles de euros, habiéndose detectado en una de ellas la imputación incorrecta de un ingreso presupuestario del capítulo 6, procedente de ejercicios cerrados, por importe de 17 miles.

En el caso de la **memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos**, los ingresos correspondientes a un total de catorce servicios ascienden a 23.283 miles de euros, coincidentes con los derechos reconocidos netos de los capítulos 3, 4 y 7 del presupuesto de ingresos para los mismos, excepto un ingreso correspondiente a uno de ellos, por 97 miles, que no ha sido computado en dicha memoria. No obstante, existen otros dos servicios por los que también se exigían tasas o precios públicos, por un total de 242 miles de euros en el ejercicio 2020, que no figuran individualizados en la memoria del artículo 211 del TRLRHL.

La entidad calcula el margen o grado de cobertura para las veintiuna actividades que recoge en la nota 26 de la memoria, pero los resultados solo tienen significación económica en las cinco actividades a las que imputa ingresos, para las que calcula el porcentaje de cobertura, siendo todas ellas deficitarias excepto la relativa a la gestión del sistema tributario. En cambio, no determina el margen global para el conjunto de la organización, ni tampoco calcula, en la memoria justificativa de los costes y rendimientos de los servicios públicos, los márgenes para los que generan ingresos.

Por lo que se refiere a los indicadores de gestión, incluidos en la **nota 27** de la memoria de las cuentas anuales, la Diputación Provincial de Burgos únicamente cumplimentó, en las quince actividades para las que se calcula, uno de los indicadores de eficiencia, el que relaciona el coste real y el previsto para cada actividad (nota 27.2.b), si bien las cifras consideradas para ambas magnitudes son coincidentes, con lo que el valor obtenido es unitario, en todos los casos. A este respecto, la entidad no realiza estimaciones del coste de previsto de las actividades y servicios prestados. Además, el coste real computado para una de las actividades es superior en 22 miles de euros al calculado para dicha actividad en la nota 26 de la memoria.

El resto de los indicadores de la nota 27 no fueron calculados por la entidad, cumplimentándose en todos los casos con valor cero, incumpliendo lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local. En particular, debía haber calculado el indicador de economía, en la medida que los elementos de coste “trabajos realizados por otras entidades”, de la agrupación de costes de adquisición de bienes y servicios, y “suministros”, de la de servicios exteriores, excedían del 3 % del total de costes de la organización, consignados en la nota 26.

³⁶ Según el documento de Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas (IGAE 2004), este concepto recoge el coste de “adquisición de bienes que, por su propia naturaleza, constituyen un elemento del inmovilizado, pero que debido a las características de producción del organismo (organismos inversores) se consideran incluibles como coste de las actividades a que van destinadas”, definición que no se corresponde con la naturaleza de las actividades de la entidad.

En consecuencia, la información remitida en la nota 26 de la memoria de la cuenta general por la Diputación Provincial de Burgos presenta diferencias con respecto a los valores que resultan de la aplicación de costes empleada por la entidad, así como incoherencias internas, careciendo de información para la práctica totalidad de los indicadores de gestión de la nota 27. Tampoco resulta comparable con la información de la memoria sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos.

II.3.7. Diputación Provincial de Segovia

La Diputación Provincial de Segovia ha cumplimentado las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, así como adjunta a la cuenta general del ejercicio 2020 una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, cuyo contenido se corresponde con dos de los estados de la citada nota 26, pero no incluye la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos.

En el cuadro siguiente se recoge el resumen general de costes de la entidad, de la **nota 26** de la memoria, que ascienden a un total de 51.322 miles de euros, correspondientes a 34 actividades.

Cuadro 12. Resumen general de costes de la Diputación Provincial de Segovia

(Importes en euros)

Elementos	Importe	%
COSTES DE PERSONAL	30.068.854,91	58,58
Sueldos y salarios	23.486.165,04	45,76
Indemnizaciones	1.378,54	0,00
Cotizaciones sociales a cargo del empleador	6.043.015,56	11,77
Otros costes sociales	348.607,04	0,68
Indemnizaciones por razón del servicio	174.695,51	0,34
Transporte de personal	14.993,22	0,03
ADQUISICION DE BIENES Y SERVICIOS	2.589.390,23	5,05
Coste de materiales de reprografía e imprenta	0,00	0,00
Coste de otros materiales	0,00	0,00
Adquisición de bienes de inversión	2.589.390,23	5,05
Trabajos realizados por otras entidades	0,00	0,00
SERVICIOS EXTERIORES	12.993.710,87	25,31
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio	0,00	0,00
Arrendamientos y cánones	487.888,59	0,95
Reparaciones y conservación	631.279,03	1,23
Servicios de profesionales independientes	7.055.417,77	13,75
Transportes	40.744,32	0,08
Servicios bancarios y similares	0,00	0,00
Publicidad, propaganda y relaciones públicas	944.725,42	1,84
Suministros	3.169.045,78	6,17
Comunicaciones	580.026,14	1,13
Costes diversos	84.583,82	0,16
TRIBUTOS	91.715,83	0,18
COSTES CALCULADOS	0,00	0,00
Amortizaciones	0,00	0,00
COSTES FINANCIEROS	189.842,15	0,37
COSTES DE TRANSFERENCIAS	5.388.293,79	10,50
OTROS COSTES	0,00	0,00
TOTAL	51.321.807,78	100

Fuente: Nota 26 de la memoria de la cuenta general del ejercicio 2020.

Los datos de los costes totales son coherentes con los del resto de los estados de la nota 26. No obstante, la entidad no incluye entre los mismos importes por costes calculados por amortizaciones³⁷.

³⁷ Según la información de la cuenta del resultado económico-patrimonial, en el ejercicio 2020 la entidad efectuó dotaciones a la amortización, por un importe de 717 miles de euros.

Con carácter general, los costes directos imputados a las actividades coinciden con el importe de las obligaciones reconocidas netas de las correspondientes partidas que figuran en la liquidación del presupuesto de gastos. En el caso de la actividad definida como “deuda pública”, únicamente se le imputan los costes financieros. La entidad no calcula costes indirectos susceptibles de imputación entre las distintas actividades.

En cuanto a los ingresos, únicamente se computan para doce de las actividades consideradas, por las que se exigían tasas o precios públicos. Sin embargo, no figuran ingresos en la actividad de “servicios contra incendios”, que también se financia mediante tasas, habiéndose reconocido derechos netos por importe de 39 miles de euros, según la liquidación del presupuesto de ingresos.

Se han detectado diferencias con los derechos reconocidos netos que figuran en la liquidación del presupuesto de ingresos para las actividades de “promoción y fomento del deporte”, a la que se imputaron ingresos, por importe de 235 miles de euros, que no figuran en la liquidación presupuestaria, y “gestión del sistema tributario”, en la que se advirtió un error en la transcripción manual de datos, lo que denota una deficiencia en el sistema de control interno.

En relación con los indicadores de gestión, incluidos en la **nota 27** de la memoria, la entidad no estima las previsiones de costes ni establece a priori los objetivos de determinadas magnitudes, proporcionando en la mayoría de ellos valores que carecen de significación económica.

En los indicadores de eficacia que relacionan el número de actuaciones realizadas y previstas, tanto en el propio ejercicio (nota 27.1.a) como en relación con una serie de años anteriores (nota 27.1.d), las doce actividades que presentan datos tienen un valor unitario, al coincidir las previsiones con las realizaciones, mientras que el indicador relativo al porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público (nota 27.1.c) recoge, en todos los casos, un valor del 100 %. En cuanto al indicador sobre el plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público (nota 27.1.b), todas las actividades figuran con valor cero.

Respecto a los indicadores de eficiencia, el que relaciona el coste real con el coste previsto (nota 27.2.b) también tiene valor unitario para todas las actividades. En los otros dos indicadores, las magnitudes número de usuarios y número de unidades equivalentes producidas presentan el mismo valor para nueve de las doce actividades consideradas, proporcionando el mismo resultado del indicador.

El indicador de economía está cumplimentado para las doce actividades, en todos los casos con valor unitario, al coincidir el numerador (precio o coste de adquisición del factor de producción) con el denominador (precio medio del factor de producción en el mercado); identificando, además, las actividades con los factores de producción, de forma incorrecta.

En el indicador de medios de producción se incluyen valores para las doce actividades, habiéndose comprobado la coincidencia de la magnitud costes de personal con la que figura en el estado resumen del coste por elementos de las actividades, que figura en la nota 26 de la memoria.

Por lo que se refiere a la **memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos**, como se ha indicado anteriormente, la información que incluye el documento que acompaña a la cuenta general del ejercicio 2020 coincide con dos de los estados de la nota 26 de la memoria: el resumen del coste por elementos de las actividades (nota 26.2) y el resumen que relaciona costes e ingresos de las actividades (nota 26.4). La entidad justifica la imposibilidad de poder ofrecer una información completa del coste y rendimiento de los servicios por la falta de desarrollo de un sistema de contabilidad analítica.

La Diputación Provincial de Segovia, en definitiva, presenta información coherente entre la nota 26 de la memoria de las cuentas anuales y la memoria sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos, si bien la mayoría de los indicadores de gestión carecen de significación económica.

II.4. TRANSPARENCIA DE LA INFORMACIÓN PÚBLICA

En el curso de las actuaciones fiscalizadoras, como objetivo de carácter transversal, se ha verificado el cumplimiento por parte de las entidades seleccionadas en la muestra de las obligaciones que, en materia de transparencia de la información pública, se establecen en la LTAIBG, en aquellos aspectos que guardan relación con el objeto de la presente fiscalización. Asimismo, se ha verificado la evolución respecto a los resultados obtenidos de las comprobaciones sobre el cumplimiento de las obligaciones de publicidad activa, por parte de las referidas entidades, en anteriores fiscalizaciones y, en particular, las que se llevaron a cabo en el anterior *Informe de fiscalización del cumplimiento de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno en las entidades locales*, que fue aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas en su sesión de 22 de diciembre de 2020.

En primer lugar, todas las entidades fiscalizadas incluidas en la muestra disponen de página web, sede electrónica y portal de transparencia, disponiendo los Ayuntamientos de Torreveja y Valencia (únicos que se encuentran ubicados en un territorio con lengua cooficial) de contenido multidioma.

Los Ayuntamientos de Cuenca, Huesca y Valencia, y la Diputación Provincial de Segovia son las únicas que disponían de normativa propia en materia de transparencia de la información pública, en forma de ordenanzas.

En relación con la información institucional, organizativa y de planificación que establece el artículo 6 de la LTAIBG, las entidades analizadas, salvo la Diputación Provincial de Segovia, publican una relación de funciones desarrolladas por áreas y, además, todas ellas publican un catálogo de servicios prestados, así como un catálogo de trámites y procedimientos administrativos disponibles en la sede electrónica o en el portal web.

Por lo que se refiere a la estructura organizativa, todas las entidades de la muestra publican la composición del Pleno y, a excepción del Ayuntamiento de Valencia, también la composición de la Junta de Gobierno Local, lo cual, en el caso del Ayuntamiento de Cuenca, supone una mejora respecto de lo comprobado en periodos anteriores. Además, todas las entidades, excepto la Diputación Provincial de Burgos, publican un organigrama actualizado de las mismas, identificando al/a la presidente/a y al resto de miembros de la Corporación, así como su perfil y trayectoria profesional. Además, aunque no resulta obligatorio, las entidades analizadas publican su relación de puestos de trabajo (RPT).

En cuanto a la normativa que les es aplicable, se ha verificado que todas las entidades de la muestra publican su normativa interna local, mientras que el Ayuntamiento de Cuenca lo hacía también respecto a la normativa estatal y autonómica que le resulta de aplicación.

Respecto a la publicación de los planes y programas, anuales y plurianuales, únicamente lo hacían el Ayuntamiento de Valencia y las Diputaciones Provinciales de Burgos y Segovia en relación con sus planes estratégicos y operativos³⁸. Por su parte, todas las entidades analizadas, excepto el Ayuntamiento de Cuenca y la Diputación Provincial de Segovia, publican en su portal de transparencia los planes en materia de igualdad, lo que supone una mejora para el Cabildo Insular de La Palma y el Ayuntamiento de Torreveja respecto a comprobaciones anteriores. Sin embargo, ninguna entidad publica evaluaciones del grado de cumplimiento de los planes y programas

³⁸ Los Ayuntamientos de Cuenca, Huesca y Valencia, en sus respectivas ordenanzas en materia de transparencia, recogen la obligación de publicar los planes estratégicos y los programas anuales y plurianuales.

mencionados. El Ayuntamiento de Cuenca y la Diputación Provincial de Segovia han comenzado a publicar sus planes de desarrollo sostenible.

En lo relativo a la publicación de información de relevancia jurídica, únicamente el Cabildo Insular de La Palma publica todos los documentos a que se refiere el artículo 7 de la LTAIBG, mientras que las Diputaciones Provinciales de Burgos y Segovia no publican ninguno de ellos.

En cuanto a la información en materia presupuestaria, en los portales de transparencia de todas las entidades analizadas, excepto en el del Ayuntamiento de Torrevejea, se publican los presupuestos del ejercicio corriente, así como de los anteriores, identificando las principales partidas presupuestarias. La mayoría de las entidades también publican información actualizada sobre el estado de ejecución del presupuesto y sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. A este respecto, en el momento de realizarse las comprobaciones de anteriores fiscalizaciones sobre el cumplimiento de la LTAIBG, el Ayuntamiento de Cuenca no publicaba información sobre el estado de ejecución del presupuesto, modificaciones presupuestarias, ni la información sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, y tampoco el Cabildo Insular de La Palma publicaba información sobre el cumplimiento de los citados objetivos de estabilidad y sostenibilidad, habiéndose comprobado que sí publican dicha información para el ejercicio 2020.

Por su parte, los Ayuntamientos de Huesca y Valencia, el Cabildo Insular de La Palma y la Diputación Provincial de Segovia publican las retribuciones de los cargos electos, mientras que no lo hacen los Ayuntamientos de Cuenca y Torrevejea, ni la Diputación Provincial de Burgos.

En cuanto a las cuentas anuales, únicamente habían publicado la cuenta general del ejercicio 2020 los Ayuntamientos de Cuenca y Valencia y las Diputaciones Provinciales de Burgos y Segovia.

Cabe reseñar que, en anteriores fiscalizaciones, se comprobó que el Ayuntamiento de Torrevejea publicaba información sobre las retribuciones de los cargos electos, así como sus cuentas anuales.

Por lo que se refiere a la información analizada específicamente en la fiscalización, en tanto que forma parte de tales cuentas, se ha comprobado si se publicaban las notas 26 y 27 de la memoria, relativas a la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión, respectivamente, habiéndolo hecho todas aquellas entidades que publican sus cuentas, excepto la Diputación Provincial de Burgos, que no había incluido la memoria. El contenido de las notas 26 y 27 de la memoria publicada coincide con el de la información rendida al Tribunal de Cuentas a través de la Plataforma de Rendición de Cuentas de las entidades locales.

Asimismo, el Ayuntamiento de Cuenca y la Diputación Provincial de Segovia eran las únicas entidades que publican las memorias relativas al coste y rendimiento de los servicios y al grado de cumplimiento de objetivos, correspondientes a la cuenta general del ejercicio 2020. No obstante, como se ha indicado en el subapartado II.3, la mayoría del resto de entidades no habían incluido dicha información en la cuenta general rendida o bien se limitaban a repetir el contenido de la memoria de las cuentas anuales.

Finalmente, se ha verificado que todas las entidades de la muestra, a excepción del Ayuntamiento de Torrevejea, publican los informes de fiscalización de los órganos de control externo aprobados sobre la respectiva entidad. Cabe destacar que, según se indica en el precitado Informe sobre el cumplimiento de la LTAIBG en las entidades locales, el Ayuntamiento de Valencia no publicaba estos informes de fiscalización con anterioridad.

III. CONCLUSIONES

Los municipios de más de 50.000 habitantes y las entidades de ámbito superior al municipal deben incluir en sus cuentas generales información sobre aspectos relacionados con la adecuada gestión de los servicios prestados, tanto a través de sendas memorias relativas a los costes y rendimientos de los servicios públicos y al grado de cumplimiento de los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados, de acuerdo con el artículo 211 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), como mediante las notas 26 y 27 de la memoria de sus cuentas anuales. Estas notas de la memoria deben elaborarse, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, para su confección, se tendrán en cuenta los criterios establecidos en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE).

En relación con los resultados de fiscalización sobre la información rendida por los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares y, en especial, por parte de las siete entidades de la muestra seleccionada, se han obtenido las conclusiones que se exponen a continuación.

A) EN RELACIÓN CON LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

1. Existe una carencia general, en las entidades locales analizadas, de sistemas de contabilidad analítica suficientemente desarrollados que permitan obtener información adecuada y oportuna sobre costes y rendimientos de los servicios, de acuerdo con los criterios definidos en la Resolución de la IGAE, no solo a efectos de dar cumplimiento, en la cuenta general, a las obligaciones de información establecidas sobre esta materia, sino también para facilitar la adopción de las decisiones de gestión, con arreglo a criterios de economía, eficacia y eficiencia. En especial, dicha información es necesaria para garantizar, en aquellas actividades que se financien mediante tasas o precios públicos, el mantenimiento de la adecuada relación entre los ingresos obtenidos y los costes derivados de los servicios que determinan su exacción (Apartado II).
2. Las entidades analizadas presentan, con carácter general, insuficiencia de recursos humanos, técnicos y materiales para el cálculo de la información sobre costes y rendimientos de los servicios (Apartado II).
3. Existe una falta de desarrollo normativo en relación con la información a incluir en las memorias sobre costes y rendimientos de los servicios públicos y sobre el grado de cumplimiento de los objetivos programados, lo que da lugar a la utilización de información muy heterogénea para su elaboración, por parte de las entidades analizadas, o bien su falta de cumplimentación (Apartado II).

B) EN RELACIÓN CON LA RENDICIÓN, INTEGRIDAD Y COHERENCIA DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

4. Los niveles de rendición de la información sobre costes y rendimientos de los servicios públicos, así como su grado de integridad y de coherencia, son muy insuficientes. De las 160 cuentas generales de 2020 rendidas, a la fecha de toma de datos para la fiscalización, por parte de los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes, diputaciones provinciales, cabildos y consejos insulares, un total de doce ayuntamientos no han cumplimentado las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales ni remitido las memorias previstas en el artículo 211 del

TRLRHL. En el caso de los consejos insulares, se limitan a remitir información adjunta a las cuentas generales, que no se corresponde en su totalidad con la información obligatoria (Subapartado II.1).

5. De las 160 cuentas analizadas, únicamente el 29 % incluyen la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y el 19 % la memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos, a las que se refiere el artículo 211 del TRLRHL. El resto de las entidades remite información que no se corresponde con la exigida o la presenta con carencias; o bien no incluyen la información obligatoria, situación en la que se encontraban el 36 % de las cuentas, para la primera de las memorias, y el 63 %, para la segunda. Un 15 % del total de entidades (24) no han adjuntado a la cuenta general documentación alguna relativa a dichas memorias (Epígrafe II.1.1).
6. Existen deficiencias significativas en la información de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, debidas a la no cumplimentación de su contenido, la falta de correspondencia entre las actividades tenidas en cuenta o las diferencias en los datos relativos a determinadas magnitudes. La información de la nota 26 ha sido íntegramente cumplimentada solo por el 34 % de las entidades y únicamente por el 3 %, para la nota 27. No incluyen información en la memoria, o bien ha sido cumplimentada con valores cero en todos los campos, el 39 % de las entidades, para la primera nota, y el 60 %, para la segunda (Epígrafe II.1.2).
7. Se observan incoherencias significativas en los estados que integran la nota 26 de la memoria y en los indicadores de la nota 27, así como entre la información sobre las magnitudes consignadas en una y otra nota. Existen discrepancias, fundamentalmente, en relación con el número de las actuaciones previstas y de las realizadas, el coste de las actividades y los costes de personal. En algunos casos se han producido errores en la transcripción manual de los datos, lo que supone una debilidad de control interno (Epígrafe II.1.2).

C) EN RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD ANALÍTICA Y LOS SISTEMAS DE COSTES EMPLEADOS

8. Los **sistemas y procedimientos** empleados por las entidades locales de la muestra, para la obtención de la información sobre los costes y rendimientos de los servicios públicos a través del sistema de contabilidad analítica o, en su defecto, del correspondiente sistema de costes, presentan significativas carencias, como la realización de los cálculos por empresas externas, sin la suficiente supervisión por parte de la entidad local (Ayuntamiento de Torreveja y Diputaciones Provinciales de Burgos y de Segovia); la falta de integración con el módulo de gestión contable de la entidad (Ayuntamiento de Valencia); o la falta de conciliación de la información sobre costes con la procedente de los sistemas de contabilidad financiera y presupuestaria (Ayuntamiento de Huesca y Cabildo Insular de La Palma) (Epígrafe II.2.1).
9. La **estructura definida de los elementos de coste** no se ajusta a la Resolución de la IGAE en los Ayuntamientos de Huesca y Torreveja, al no recoger varios de los costes previstos reglamentariamente. La Diputación Provincial de Segovia, el Cabildo Insular de La Palma y el Ayuntamiento de Cuenca no incorporan a su modelo de costes los relativos a la amortización, de carácter no presupuestario, mientras que las dos últimas entidades tampoco tienen en cuenta los costes financieros. Únicamente los Ayuntamientos de Cuenca y Valencia ajustan las obligaciones reconocidas netas de los gastos presupuestarios para imputar los costes efectivamente consumidos en el ejercicio, conforme al principio de devengo (Subepígrafe II.2.2.1).

10. La **estructura de los centros de coste** no está definida en los modelos de costes del Ayuntamiento de Huesca, el Cabildo Insular de La Palma y la Diputación Provincial de Segovia. La Diputación Provincial de Burgos no ha procedido a su clasificación entre los de carácter principal o finalista y el resto de los centros. En el caso de las **actividades**, con carácter general, se han detectado ingresos derivados de tasas o precios públicos que no se asignan a una actividad concreta, como exige la Resolución de la IGAE. Los Ayuntamientos de Huesca y de Valencia y las Diputaciones de Burgos y de Segovia no distinguen entre actividades principales o finalistas y las demás y el Cabildo de La Palma únicamente considera dos actividades, que no representan el funcionamiento del conjunto de la entidad (Subepígrafes II.2.2.2 y II.2.2.3).
11. La **asignación de costes a los centros de coste y a las actividades** presenta carencias en la mayoría de las entidades. El Ayuntamiento de Huesca, el Cabildo Insular de La Palma y la Diputación Provincial de Segovia únicamente asignan costes directos a los centros de coste y a las actividades, sin haber definido criterios de reparto para la imputación de los costes indirectos. En el Ayuntamiento de Cuenca se han observado múltiples incongruencias en el reparto de costes indirectos. El Ayuntamiento de Torrevieja imputa los costes de amortización en función del número de empleados de cada actividad, lo cual no se corresponde con la naturaleza del gasto (Subepígrafe II.2.2.4).
12. En general, las entidades analizadas no han definido adecuadamente la **estructura de los elementos de ingreso**, excepto el Ayuntamiento de Valencia, que define un elemento de ingreso para cada tasa o precio público, si bien asigna a un centro de coste específico los ingresos no relacionados con actividades finalistas, en lugar de imputarlos al conjunto de la organización, como prevé la Resolución de la IGAE. El Ayuntamiento de Huesca, el Cabildo Insular de La Palma y la Diputación Provincial de Burgos no asignan los ingresos por tasas y precios públicos a las actividades, impidiendo determinar el **margen de cobertura** de cada actividad, mientras que el Ayuntamiento de Torrevieja solo lo hace respecto a seis de los conceptos de ingreso. Únicamente el Ayuntamiento de Valencia calcula el margen global de la organización (Subepígrafe II.2.2.5).
13. La información relativa los **indicadores de gestión**, que debe elaborarse con arreglo a los criterios definidos en la Resolución de la IGAE, presenta deficiencias significativas que dan lugar, frecuentemente, a la cumplimentación de datos carentes de significación económica o a la ausencia de cálculo de dichos indicadores; observándose, además, una elevada heterogeneidad en los criterios empleados para su estimación (Subepígrafe II.2.2.6).

D) EN RELACIÓN CON EL CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES Y RENDIMIENTOS RENDIDA POR LAS ENTIDADES LOCALES DE LA MUESTRA SELECCIONADA

14. La información de costes y rendimientos de los servicios públicos, contenida en la **nota 26** de la memoria de las cuentas anuales de las entidades de la muestra seleccionada, presenta significativas deficiencias, correspondiendo las principales incidencias a los siguientes aspectos:
 - El Ayuntamiento de Cuenca únicamente tiene en cuenta, en varios de los estados de la nota 26 de la memoria, los costes directos asignados a las actividades, sin incluir los costes indirectos (Epígrafe II.3.1).
 - El Ayuntamiento de Huesca, en la nota 26, solo imputa costes a cuatro de sus actividades, ascendiendo el total de los costes computados apenas a un 18 % de los gastos de la cuenta

- del resultado económico-patrimonial. No se imputan a las actividades los costes indirectos, ni tampoco los ingresos, lo que impide el cálculo de márgenes de cobertura (Epígrafe II.3.2).
- El Ayuntamiento de Torreveja solo ha cumplimentado uno de los estados de la nota 26, en el que incluye costes correspondientes a partidas por deterioro, que solo son imputables cuando se produzca efectivamente la pérdida. No informa sobre los costes directos e indirectos, los ingresos y los márgenes de cobertura de cada una de las actividades (Epígrafe II.3.3).
 - El Ayuntamiento de Valencia no incluye en la nota 26 la totalidad de los gastos imputables como costes de las actividades y computa como ingresos los derechos reconocidos brutos, incluyendo los derechos presupuestarios anulados y cancelados, que no debían ser considerados (Epígrafe II.3.4).
 - El Cabildo Insular de La Palma solo considera los costes correspondientes a dos actividades, que suponen solo el 12 % de los gastos de la cuenta del resultado económico-patrimonial. No imputa determinados elementos de costes (amortizaciones, costes financieros y de transferencias), ni los costes indirectos, y tampoco computa los ingresos de las actividades (Epígrafe II.3.5).
 - La Diputación Provincial de Burgos ha consignado en la memoria de las cuentas anuales un importe diferente al que se deriva de la aplicación de costes empleada, sin justificar dicha discrepancia, y existen diferencias en los importes de los distintos estados que conforman la nota 26, además de no incluir en alguno de ellos costes correspondientes a amortizaciones, tributos y costes financieros, ni tampoco los costes indirectos. Solo se imputan ingresos para cinco de las actividades definidas (Epígrafe II.3.6).
 - La Diputación Provincial de Segovia no tiene en consideración los costes por amortizaciones, ni imputa los costes indirectos a las actividades. Tampoco se han computado los ingresos por tasas para una de las actividades y se han detectado diferencias respecto a los derechos reconocidos netos en otras dos actividades (Epígrafe II.3.7).
15. El cálculo de los indicadores de gestión, integrados en la **nota 27** de la memoria de las cuentas anuales, presenta carencias y deficiencias relevantes, que cuestionan su utilidad a efectos de la toma de decisiones, destacando especialmente los siguientes aspectos:
- El Ayuntamiento de Cuenca presenta valores que carecen de significación económica en los indicadores de eficacia, no ha cumplimentado la mayoría de los indicadores de eficiencia y economía y hay diferencias no explicadas en el indicador de medios de producción (Epígrafe II.3.1).
 - El Ayuntamiento de Huesca no incluye información para los indicadores de eficacia, economía y de medios de producción, así como para la mayoría de los indicadores de eficiencia, observándose diferencias sobre costes con los valores que figuran en la nota 26 de la memoria (Epígrafe II.3.2).
 - El Ayuntamiento de Torreveja no ha cumplimentado la nota 27 de la memoria, si bien ha incluido información sobre los indicadores de gestión en la memoria sobre el coste y rendimiento de los servicios públicos. No ha calculado la mayoría de los indicadores de eficacia, eficiencia y economía y en el de medios de producción solo ha considerado los costes directos (Epígrafe II.3.3).

- El Ayuntamiento de Valencia ha cumplimentado la mayoría de los indicadores de gestión de la nota 27 de la memoria, habiéndose detectado diferencias con los valores consignados en varias magnitudes (Epígrafe II.3.4).
- El Cabildo Insular de La Palma y la Diputación Provincial de Burgos únicamente han calculado el indicador de eficiencia que relaciona el coste total con el previsto, si bien con un valor unitario para todas las actividades consideradas, por lo que no han cumplido con las obligaciones de información previstas sobre esta materia (Epígrafes II.3.5 y II.3.6).
- La Diputación Provincial de Segovia ha cumplimentado la mayoría de los indicadores de eficacia, eficiencia y economía con valores que carecen de significación económica (Epígrafe II.3.7).

16. La **memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos** no ha sido cumplimentada por el Cabildo Insular de La Palma, presentando un contenido muy heterogéneo para el resto de las entidades de la muestra analizada, al no haber sido desarrollado el artículo 211 del TRLRHL. Los Ayuntamientos de Cuenca y Torrevieja, el Cabildo de La Palma y las Diputaciones Provinciales de Burgos y de Segovia no han cumplimentado la **memoria sobre el grado de cumplimiento de los objetivos programados**, mientras que el Ayuntamiento de Valencia se limita a incluir en aquella los indicadores de gestión previstos en la nota 27 de la memoria. La información remitida por el Ayuntamiento de Huesca no se corresponde con el contenido de las memorias previstas en dicho precepto (Epígrafes II.3.1 a II.3.7).

E) EN RELACIÓN CON LA TRANSPARENCIA DE LA INFORMACIÓN PÚBLICA

17. En relación con el grado de cumplimiento de las obligaciones en materia de transparencia de la información pública, en los aspectos relacionados con el objeto de la fiscalización, únicamente los Ayuntamientos de Cuenca y Valencia y las Diputaciones Provinciales de Burgos y de Segovia publican la cuenta general del ejercicio 2020; incluyendo todas ellas, excepto la Diputación de Burgos, las notas 26 y 27 de la memoria, cuyo contenido coincide con el de las cuentas anuales rendidas al Tribunal de Cuentas, mientras que el Ayuntamiento de Cuenca y la Diputación de Segovia son las únicas que publican las memorias previstas en el artículo 211 del TRLRHL (Subapartado II.4).

IV. RECOMENDACIONES

Dirigida al Ministerio de Hacienda y Función Pública:

1. Debería desarrollar, a propuesta de la IGAE, la regulación de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y de la memoria demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos programados, a las que se refiere el artículo 211 del TRLRHL, con el fin de detallar el contenido de dichos documentos, los criterios para su elaboración y su vinculación con la información contenida en las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales de las entidades sujetas al Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local.

Dirigidas a las entidades locales y, en especial, a los ayuntamientos de municipios de más de 50.000 habitantes y a las entidades de ámbito superior al municipal:

1. Deberían realizar los estudios necesarios con el fin de proceder a la implantación, a la mayor brevedad posible, de sistemas de contabilidad analítica que proporcionen información fiable, útil y oportuna sobre los costes y rendimientos de los servicios que presten, con arreglo a los

criterios para la elaboración de dicha información establecidos por la IGAE, que permitan una adopción de decisiones de gestión financiera y presupuestaria conforme a los principios de racionalidad económica y de cumplimiento de las disposiciones normativas, en especial, en relación con las actividades desarrolladas cuya financiación provenga de tasas o precios públicos.

2. En caso de que el diseño, desarrollo, implementación o gestión de los sistemas de contabilidad analítica sea concertada con empresas externas, deberían adoptar las medidas necesarias para garantizar una adecuada supervisión de tales actuaciones y que los resultados proporcionados por dichos sistemas cumplan los requisitos y se ajusten a los criterios exigidos para la información sobre costes y rendimientos de los servicios públicos.

En particular, es precisa la participación de las entidades locales en la definición del modelo de costes y en la parametrización de sus principales elementos, mediante la delimitación de sus centros de coste y actividades, debidamente categorizados, la fijación de los criterios o claves de reparto de costes, la asignación de ingresos y la determinación de los márgenes de cobertura, garantizando su adecuada integración con el resto de los sistemas de contabilidad financiera o presupuestaria.

3. Se recomienda la realización de las oportunas tareas de revisión y conciliación de la información obtenida de los distintos sistemas de gestión y, en especial, entre la contabilidad financiera y la contabilidad analítica, con el fin de asegurar la calidad de los resultados en materia de costes y rendimientos proporcionados por esta última.
4. Deberían dotar de recursos humanos, técnicos y materiales suficientes a las unidades encargadas del cálculo de los costes y rendimientos de los servicios públicos y de la elaboración de la correspondiente información en relación con esta materia que debe figurar en las cuentas generales.
5. Deberían dictarse las instrucciones internas oportunas para que todas las unidades o servicios de la organización que deban proporcionar información relativa a los costes o rendimientos, lo hagan con arreglo a criterios homogéneos y acordes con las exigencias del modelo de costes implantado, de manera que se garantice la integridad y coherencia de la información relativa al conjunto de la organización. En particular, se recomienda que las entidades locales dispongan de una visualización gráfica del modelo de costes implantado, que facilite su comprensión por parte de todas las unidades afectadas y la adecuada elaboración de la información, adoptando las decisiones oportunas en orden a la correcta imputación de costes, directos e indirectos, y a la asignación de los ingresos a las correspondientes actividades.
6. Debería procederse, de manera periódica y recurrente, a la revisión de los costes y rendimientos de aquellas actividades de la entidad local financiadas mediante tasas o precios públicos, obteniendo información actualizada sobre los costes derivados de los servicios que determinan su exacción y sobre los ingresos obtenidos, con el fin de garantizar que estos últimos no superan, con carácter general, a los primeros, en los servicios que dan lugar a la exigencia de una tasa (principio de equivalencia) o, en sentido contrario, que los costes no resultan inferiores a los ingresos, para las actividades que se financian con precios públicos, salvo que existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que aconsejen lo contrario.

7. Se recomienda fomentar la racionalidad económica en la organización y el funcionamiento de los servicios, a través de un adecuado sistema de información que proporcione, entre otros resultados, datos de costes, ingresos y márgenes e indicadores de gestión, no solo para dar cumplimiento a las obligaciones de información en las cuentas generales, sino fundamentalmente para su utilización como instrumentos que permitan lograr una gestión más eficaz y eficiente, con un menor empleo de recursos públicos.

Madrid, 21 de diciembre de 2022

LA PRESIDENTA

Enriqueta Chicano Jávega

ANEXOS

RELACIÓN DE ANEXOS

- | | |
|----------------|--|
| Anexo 1 | RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES SELECCIONADAS EN LA MUESTRA |
| Anexo 2 | INFORMACIÓN SOBRE EL COSTE DE LAS ACTIVIDADES E INDICADORES DE GESTIÓN |

Anexo 1

RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS ENTIDADES SELECCIONADAS EN LA MUESTRA

Entidad	2020
Ayuntamiento de Cuenca	45
Ayuntamiento de Huesca	5
Ayuntamiento de Torrevieja (Alicante)	49
Ayuntamiento de Valencia	✓
Cabildo Insular de La Palma (Santa Cruz de Tenerife)	20
Diputación Provincial de Burgos	✓
Diputación Provincial de Segovia	✓

✓ Cuenta rendida en plazo. Los datos numéricos son los días que exceden de la rendición en plazo.

Anexo 2-1/3

INFORMACIÓN SOBRE EL COSTE DE LAS ACTIVIDADES E INDICADORES DE GESTIÓN

26. Información sobre el coste de las actividades.

Para confeccionar la información que se recoge en los cuadros que a continuación se incluyen se tendrá en cuenta lo previsto en la norma f) de elaboración de la memoria.

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>		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

2. RESUMEN DEL COSTE POR ELEMENTOS DE LAS ACTIVIDADES.

ACTIVIDAD:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

Anexo 2-2/3

3. RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD.

Actividades	Importe	%
ACTIVIDAD		
.....		
TOTAL		

4. RESUMEN RELACIONANDO COSTES E INGRESOS DE LAS ACTIVIDADES.

Actividades	Coste total actividad	Ingresos	Margen	% cobertura
ACTIVIDAD				
.....				
TOTAL				

27. Indicadores de gestión.

Los indicadores de gestión son 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.

Opcionalmente, estos indicadores podrán incluirse en la nota 26. «Información sobre el coste de las actividades» junto con la información relativa a la actividad correspondiente.

Para la confección de los indicadores que a continuación se relacionan se tendrá en cuenta lo previsto en la norma f) de elaboración de la memoria.

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)

$$\frac{\text{Número de actuaciones realizadas año 20XX}}{\text{Número de actuaciones previstas año 20XX}}$$

$$\frac{\text{Número de actuaciones realizadas (serie años anteriores)}}{\text{Número de actuaciones previstas (serie años anteriores)}}$$

Anexo 2-3/3

2) Indicadores de eficiencia:

a)

$$\frac{\text{Coste de la actividad}}{\text{Número de usuarios}}$$

b)

$$\frac{\text{Coste real de la actividad}}{\text{Coste previsto de la actividad}^4}$$

⁴ En caso de que no se hayan desarrollado sistemas de determinación de costes «a priori» en el momento de confeccionar estos indicadores, se considerará como coste previsto de la actividad el coste medio de la misma en los cinco años anteriores (convenientemente actualizado).

En caso de que no se disponga de información de costes de los años anteriores para confeccionar la información anterior se considerará como «coste previsto» el derivado de la asignación presupuestaria referido a la actividad o servicio con los correspondientes ajustes que determinen una homogeneización de los importes presupuestarios respecto a los determinantes del coste.

c)

$$\frac{\text{Coste de la actividad}}{\text{Número de unidades equivalentes producidas}}$$

Unidad equivalente de producción: Parámetro que hace homogénea la producción de un determinado periodo mediante la adición de las unidades totalmente terminadas en el mismo y las incompletas expresadas en términos de unidades terminadas en función de su grado de avance.

3) Indicador de economía:

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

4) Indicador de medios de producción:

$$\frac{\text{Coste de personal}}{\text{Número de personas equivalentes}}$$

Persona equivalente: Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo a las situaciones individuales (baja, absentismo, lactancia, reducción de jornada, etc.). Esa relación hace que se considere como base de proporción (una persona equivalente) la prestación de la jornada que en cada caso se considere como normal o habitual.