

Expediente nº: 1097950 / 2015

METODOLOGÍA Y CRITERIOS UTILIZADOS PARA EL CÁLCULO DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL AYUNTAMIENTO DE ZARAGOZA, EN CUMPLIMIENTO DE LA Orden HAP/2075/2014.

0.- JUSTIFICACIÓN

Se trata de cumplir con lo establecido en la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, que reglamenta el nuevo precepto contenido en el artículo 116 ter, en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, en el que se contienen determinados criterios básicos relativos al coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, tras la reciente reforma del régimen local instrumentada por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

La citada Orden contiene y establece, según dice su preámbulo:

"... criterios al ámbito objetivo de aplicación de dicha magnitud, a la fuente de información en la que se debe fundamentar su cálculo y a la publicidad que, de la misma, se deberá realizar al objeto de profundizar en el cumplimiento de los principios de eficiencia y de transparencia de la gestión pública local".

"Para ello, se tendrá que utilizar como fuente de información 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. Como criterio de determinación del coste efectivo se considera que

deben estar integrados por costes reales directos e indirectos que se deriven de la ejecución de gastos. En consecuencia, se identifica con las obligaciones reconocidas por determinados conceptos de gasto el coste de un servicio prestado por una entidad sujeta al régimen presupuestario, y, asimismo, se identifica con los gastos de explotación reflejados en la cuenta de pérdidas y ganancias en los supuestos de que el servicio se preste por una entidad sujeta al plan general de contabilidad de la empresa.”

1.- ¿QUÉ ES EL COSTE EFECTIVO?

Lejos de definir coste efectivo, en adelante CE, de manera precisa, esta Orden se preocupa de advertirnos lo que **no es**, tratando de establecer distancias con otras formas de cálculo de costes conocidas y consolidadas en la normativa local y, obviamente, en la doctrina.

Veamos qué nos dice el preámbulo de la Orden al respecto:

“Es preciso reseñar que no es finalidad de la presente Orden determinar ni fundamentar los costes de los servicios públicos a los efectos de su consideración en los informes técnico-económicos que se deben emitir con carácter previo a los acuerdos de establecimiento de tasas o de precios públicos a los que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, ni a la fijación de los precios públicos en los términos de su artículo 44, ni al contenido de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos mencionada en el artículo 211 del mismo texto legal ni a la información sobre costes de las actividades e indicadores de gestión a incluir en la Memoria de las Cuentas anuales previstas en los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local.”

¿Podemos sospechar que se trata de algo distinto y, tal vez, nuevo? ¿Tiene algo que ver con el concepto de coste efectivo que sirvió para evaluar los servicios prestados por el Estado Central en el proceso de traspaso de competencias a la Comunidades Autónomas? Debemos conformarnos con el contenido de la Orden que lo regula con la omisión expresa del concepto en su

artículo 1, al afirmar :

"El objeto la presente Orden es la regulación de los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios locales en desarrollo de lo previsto en el artículo 116 ter de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local."

Parece, pues, que estamos ante un concepto original, que requiere la praxis del cálculo, ante el cual, de poco o nada sirven las experiencias obligadas por Ley de cálculo o estimación de costes, sobre los que se viene asentando la seguridad jurídica de la imposición de tasas y precios públicos. Pero, además, estamos ante la presencia de un concepto de cálculo y publicación obligatorios (artículos 2 y 7). Más que sentar unas sólidas bases de contabilidad analítica, el objetivo del regulador se orienta, en nuestra opinión, a la difusión de un determinado tipo de información que no siempre va a soportar contrastes de homogeneidad.

El art, 3 de la Orden pretende concretar, y lo consigue, sin lugar a dudas:

"El coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales es el resultado, para cada uno de ellos, de la aplicación de los criterios contenidos en la presente Orden, y vendrá determinado por la agregación de dos componentes: costes directos, exclusivamente asociados a cada servicio, y costes indirectos determinados con arreglo a los criterios de imputación establecidos en la presente norma."

"Los costes directos e indirectos se identificarán con las obligaciones reconocidas, incluyendo también las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos, conforme a los datos de ejecución de gasto de los presupuestos generales de las entidades locales, y, en su caso, con las cuentas anuales aprobadas de las entidades y organismos vinculados o dependientes, correspondientes al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que el coste efectivo se vaya a calcular, comunicar y publicar. A estos efectos se aplicará el nivel de desagregación de la clasificación por programas contenido en la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales."

La Orden entiende que con la información disponible en la contabilidad actual es suficiente y advierte que la fuente de cálculo **son las obligaciones reconocidas en la liquidación del Presupuesto del ente local y las cuentas anuales aprobadas de las entidades y organismos vinculados o dependientes, para cada servicio**. Curiosamente, y contra lo establecido en este primer criterio, la aplicación de carga que substancia los formatos y aplicaciones de las obligaciones de suministro de información, entienden como sujeto a la entidad componente y no al servicio propiamente dicho, lo que dificulta la misma.

Pero quiebra este principio cuando considera coste de servicio lo definido en su Artículo 6 al incluir los gastos en los casos de gestión indirecta de los servicios, cuando afirma

“En los casos de gestión indirecta, mediante las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos en el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, el coste efectivo vendrá determinado por la totalidad de las contraprestaciones económicas que abone la entidad local al contratista, incluidas las contraprestaciones en concepto de precio del contrato, así como, en su caso, las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio”

y además que

“En los casos de gestión indirecta en los que la retribución del contratista se perciba directamente por éste de los usuarios, el coste efectivo vendrá determinado por los ingresos derivados de las tarifas que aquellos abonen, así como, en su caso, por las subvenciones de cobertura del precio del servicio que pudieran corresponder a la entidad local a la que corresponde la titularidad del servicio.”

Entonces ya no toda la información a incorporar a la elaboración del CE depende de la contabilidad municipal o de las entidades y organismos vinculados o dependientes.

Pero además, debemos tomar en consideración que el CE debe

calcularse e informarse aplicando

“el nivel de desagregación de la clasificación por programas contenido en la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales”

lo cual complica considerablemente la tarea al transformar un mero problema de recogida de información contable de la contabilidad oficial propia a una estimación de programas presupuestarios posteriores. Para percibir el asunto de la retroactividad, pensemos en la fecha de publicación y entrada en vigor de la norma de clasificación presupuestaria (19 de marzo de 2014) y contrastémosla con los requerimientos de aplicación del CE, especialmente en la desagregación que **exige según una norma que no podía aplicarse antes de su entrada en vigor**. Ahora el CE obliga a adaptaciones y transformaciones de los resultados contables contenidos en la liquidación y rendición contable para responder, por programas o servicios, al específico coste solicitado.

A continuación, con estas dudas, observaciones y premisas, abordamos la construcción de este coste efectivo.

2.- CONSTRUCCIÓN DEL COSTE EFECTIVO.

Para abordar la construcción del coste efectivo seguimos la estructura de la misma Orden Ministerial.

2. 1.- COSTE EFECTIVO DIRECTO.

2.1.1. Introducción.

Debemos usar simultáneamente los requerimientos precisos del art. 4 y los anexos I y II de la *Orden HAP/2075/2014*, para aplicarlos de forma sistemática al conjunto de partidas de la Liquidación del Presupuesto 2014, en caso de contabilidad pública o de las cuentas aprobadas de las sociedades sujetas a "*contabilidad empresarial*", en los términos habituales de entes objeto de consolidación.

Se trata del siguiente conglomerado:

- Ayuntamiento de Zaragoza.
- Organismo Autónomo Zaragoza Turismo.
- Organismo Autónomo de las Artes escénicas y de la música.
- Organismo Autónomo de Educación y Bibliotecas.
- Instituto municipal de Empleo y Fomento empresarial.
- Sociedad municipal Zaragoza Cultural SAU.
- Sociedad municipal Zaragoza Vivienda SLU.
- Zaragoza Deporte municipal SA
- Ecociudad Zaragoza SAU.
- Sociedad municipal Zaragoza @ desarrollo Expo SA.

Debemos afrontar un doble problema: por una parte establecer de forma precisa el volumen consolidado de gasto directo de todo el conglomerado y por otra, aunque de forma simultánea abordar su reparto en la totalidad de los programas en que interviene el Sector Público Local (y no solo en aquellos servicios o programas que solicita respuesta el anexo I y II de la Orden) ya que, de no hacerlo así, no podremos calcular ni asignar con precisión los gastos

Indirectos de forma individualizada a cada programa o servicio.

Enfrentados a la información oficial derivada de las liquidaciones de los respectivos presupuestos, tanto en los casos de contabilidad pública como de las cuentas rendidas por las sociedades mercantiles sujetas a “*contabilidad empresarial*” percibimos la insuficiencia de la información contable para responder a los requerimientos de la norma. Podemos aspirar a construir una visión imprecisa e incompleta del gasto directo por programas o servicios.

Nada o muy poco es inmediato ni candidato directo de asignación automática, en contra de lo que podía pensarse. El regulador, esta vez no ha sido demasiado consciente de la realidad. Empeñado en obtener información por programas o servicios de especificación presupuestaria tan flamante que **ni siquiera había entrado en vigor la norma que los regula, ignoraba que las cuentas locales están lastradas -aún más, exclusiva y obsesivamente definidas y liquidadas- de la codificación económica** (recordemos lo de la retroactividad).

A modo de ejemplo, en el caso del Ayuntamiento de Zaragoza y su sector público, los gastos salariales, que consideramos imprescindibles para la formalización de costes directos, están liquidados siguiendo exclusivamente la nomenclatura económica. Nos enfrentamos, por tanto, a una cuestión de complementar información que compagine las cifras directas de su contabilidad oficial con otra información interna, normalmente de naturaleza técnica que permita soportar un mínimo en la dimensión y finura del grano exigido para responder a lo requerido, si pretendemos mantener elementales garantías de calidad. Esta metodología se redacta para subrayar que estamos ante la presencia de un estudio y no ante una ordenación de datos contables directos de la contabilidad oficial, inmediatamente certificables.

Hay que advertir de la decisión que enfrenta por una parte la dificultad de respuesta ante una erosión en la calidad informativa derivada del uso de las cuentas oficiales (por ejemplo, no se amortiza el inmovilizado por programas) contra su capacidad de certificación, frente a la adopción de un método mixto que trata de completar la información solicitada, desgranando para ello la

información oficial y sirviéndose, necesariamente de complementarios informes técnicos internos que tratan de aportar información auxiliar suficiente. Todo esto se plantea y ejecuta bajo una metodología "posibilista" que combina de forma rigurosa y robusta resultados contables con informes técnicos que distribuyen su cuantía, para alcanzar el nivel de grano informativo más cercano a la realidad de la finura o estructura requerida. Ahora ya el CE - "coste estimado"- se ve en la tesitura de sacrificar la certificación directa de determinados asientos contables. **No obstante, debe subrayarse que se respetan absolutamente los resultados contables y por tanto el principio normativo de basar todo el informe en la contabilidad oficial.** Conviene informar que determinados asientos, considerados como totalizadores, se sustituyen por información auxiliar de registros internos que posibilitan responder los requerimientos del regulador que, no olvidemos, solicita costes sin reglar previamente la contabilidad analítica.

Construyamos, sobre el terreno, los costes directos asignables a cada programa, bajo un doble criterio: informar de la manera más cercana y sensible a la realidad y, de otra, consecuencia de la anterior, buscar la maximización de la cantidad, calidad y cuantía de gasto directamente imputable a los servicios y/o programas que exige la norma.

Dando respuesta a las instrucciones reglamentistas de la Orden, se han organizado y ejecutado las tareas que se describen y se han obtenido los resultados que se tramitan por el cauce reglamentario.

2. 1.2- Organización de tareas: un trabajo coral.

Vistos los requerimientos de la norma, en el ámbito del *Grupo de trabajo sobre información económica -TICAZ-* formada por diversos órganos y técnicos del Ayuntamiento de Zaragoza con objeto de mejorar la información económica, presupuestaria y contable, se produce un reparto de tareas encaminada a responder a las exigencias de esta norma y fabricar procedimientos que faciliten su gestión, en el ámbito del objetivo genérico

citado.

De este modo, en su reunión de 29 de mayo de 2015 se acuerda una división de tareas especializada, y el encargo a sus diversos componentes, habiendo desarrollado las siguientes tareas:

a.- Transformación de la liquidación del Presupuesto Municipal de 2014 en nomenclaturas funcionales, Programas equivalentes o cercanos a los códigos por Programas de la nueva normativa presupuestaria entradas en vigor en el Presupuesto de 2015 y coherente con la propia plasmación del Presupuesto Municipal de 2015. (Responsable Servicio de Presupuestos)

b.- Acopio de información, en los términos exigidos por la orden HAP/2075/2014 de los Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles que conforman en conglomerado del sector público local consolidable. (Responsable: Oficina de Intervención General).

c.- Acopio de información relativa a los asientos expresivos de la dotación del ejercicio para amortización del inmovilizado y saldos precodificados por programas de la cuenta 413 relativos a las obligaciones pendientes de aplicación presupuestaria. (Responsable: Servicio de Contabilidad).

d.- Acopio de información sobre registros internos oficiales de gastos de personal que puedan soportar una distribución por Programas. Al respecto el Servicio de Atención al Contribuyente aporta los valiosos trabajos de transformación del capítulo I del presupuesto encaminados a obtener el coste de los servicios que utiliza para los informes de costes preceptivos para la tramitación de las Ordenanzas tributarias municipales y la formalización de los anexos de la Cuenta General.

e.- Acopio de información sobre la distribución específica y extracontable de los gastos contenidos en determinadas y relevantes partidas presupuestarias de gestión centralizada, relativas a consumos energéticos,

limpieza y gastos de mantenimiento de edificios, dependencias e instalaciones municipales. En este sentido el producto interno "Costes de Conservación, 2014" producido por Dirección de Servicios de Arquitectura (en adelante "Factura del Edificio" se revela como una excelente fuente auxiliar de información para asignar gasto directo a Programas y, de forma calculada, dada su correlación, para la distribución de amortizaciones de edificios e instalaciones y su correspondiente imputación a programas.

f.- En sentido similar se acopia información técnica interna para distribuir los costes y amortizaciones de las partidas de gestión centralizada ligadas al parque móvil. (Responsable Unidad de Parque Móvil).

g.- Por otra parte, para completar el ensamblaje de la información requerida se solicitan los ingresos relativos a las tarifas de los servicios prestados mediante gestión indirecta de la que se encarga la Oficina Económico Técnica de Presidencia.

h. Completar el desarrollo que establece la *"Resolución de 23 de junio de 2015 de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local..."* implica la recogida y sistematización de los indicadores o "unidades físicas de referencia". Tarea ingrata por la ambigüedad y falta de definición de las citadas Unidades, de la que se responsabilizan la Oficina Económico Técnica de Presidencia y la Unidad Central de Contabilidad y Tesorería.

i.- Del suministro de información individualizada de la plantilla, gastos salariales y estructura del personal durante el ejercicio 2014 se responsabiliza el Departamento de Recursos Humanos.

j.- Finalmente del ensamblaje de toda la información dispersa, los cálculos necesarios, el análisis de los datos y redacción del informe final, se responsabiliza la Oficina Económico Técnica de Presidencia

2.1.3. Distribución del capítulo 1 -gastos de personal- por programas presupuestarios.

El capítulo 1 -Gastos de Personal- del Presupuesto Municipal central, en su fase de obligaciones reconocidas a 31 de diciembre de 2014, asciende a **228.596.135 €**, representando el 34% del gasto presupuestario liquidado, el 46% de los componentes presupuestarios del coste efectivo total que equivale al 36% del coste efectivo final total consolidado.

Estamos, pues, ante la presencia de un volumen considerable de gasto, trascendente para intentar medir con una calidad mínima la asignación del peso del gasto salarial en el coste efectivo individualizado por Programas. Vale la pena un esfuerzo que conduzca a referenciar de forma precisa y directa el gasto salarial a cada Programa.

Como hemos advertido las liquidaciones del presupuesto municipal, sus OOA y SSMM, aportan información sobre el capítulo I y los gastos salariales exclusivamente a nivel económico. Se impone intentar codificar los componentes del gasto salarial por Programas.

Para ello se solicita a los responsables de la contabilidad de cada Organismo Autónomo y Sociedad Mercantil, la asignación a Programas de su actividad, con expresión detallada de información sobre los componentes que intervienen en el Coste Directo (salarios, aprovisionamientos, transferencias a familias e instituciones sin fin de lucro, amortizaciones de inmovilizado y otros costes a incorporar, como el saldo de la cuenta 413, debidamente codificados por programas).

Simultáneamente se trata de **distribuir por programas el capítulo I del Ayuntamiento** - hemos indicado anteriormente que afrontamos una liquidación del Presupuesto 2014, que nada aporta al gasto salarial por Programas-

Para su distribución, se ensayan tres opciones distintas:

- Inicialmente, el criterio usado para la formalización del Presupuesto de 2015, esto es asignar individualizadamente a cada empleado público la cuantía salarial devengada en 2014 (obligaciones reconocidas) al programa que se definió para el Presupuesto de 2015. Los resultados obtenidos resultan insatisfactorios ya que numerosos programas carecen de asignación de personal, mientras los Servicios Generales de “grupos de programa” concentran demasiados efectivos. Concretamente el Programa correspondiente a *Administración centralizada de personal* engorda a costa de una asignación poco sensible al resto de actividades. Esta distribución se nos antoja insuficiente e imprecisa para los objetivos de este informe.
- Se experimenta posteriormente una segunda distribución basada en las asignaciones a componentes homogéneos de estructura de organigrama que vienen utilizándose para el cálculo de costes preceptivo en la tramitación de Ordenanzas fiscales. Mejora el “grano” sobre la distribución anterior, especialmente en aquellos programas que contienen servicios sujetos a la imposición de tasas o precios públicos. Esta distribución, aunque mejora considerablemente la anterior, no resulta demasiado satisfactoria en lo relativo a determinados servicios, por lo que se decide un trabajo de verificación.
- Finalmente se experimenta y adopta una combinación de los dos anteriores con intervención sobre “campo” - es decir, de análisis detallado de la plantilla- en la identificación y verificación de efectivos asignados a determinadas estructuras del organigrama. Como consecuencia de esta tarea mejoran determinados componentes y sus asignaciones precisas a programas, de modo que se adopta como criterio de carga de una base de datos que responda a los requerimientos de esta Orden. No obstante parece oportuno advertir que este apartado debe ser objeto de una mayor atención para el futuro.

2.1.4. Asignación por programas de las partidas de gestión centralizada correspondientes a consumos energéticos, limpieza y mantenimiento de edificios e instalaciones.

Se trata de transformar, igual que en el caso anterior una o varias partidas de gestión y liquidación centralizada en información adicional que las convierta en coste directo por programas, basándonos en informes técnicos internos que mejoran y precisan la asignación sobre el gasto de forma más sensible.

En concreto, se trata de sustituir la partida liquidada *14-Equip-920-22700-Limpieza de colegios públicos, pabellones polideportivos, edificios y dependencias municipales*, con obligaciones reconocidas por **17.476.473 €** por un conjunto de aplicaciones que nos reflejan el coste a nivel de edificios y dependencias que contribuyen a precisar la descarga de coste directo a programas. [Mediante este procedimiento conseguimos transformar e imputar como coste directo asignado a programas nominales el **3,51 %** del gasto de componente presupuestario del coste efectivo total].

Par ello hemos utilizado informes de los órganos responsables de su seguimiento y gestión, sintetizados para el ejercicio 2014 en el documento familiarmente conocido como "Factura del Edificio, que permite conocer el coste de mantenimiento, limpieza y energía los edificios y dependencias clasificados y ordenados por partes y usos.

Si bien la "Factura del Edificio" informa en términos de devengo mensual, y el volumen total de gasto computado difiere ligeramente de las obligaciones reconocidas en la liquidación del Presupuesto, constituye un instrumento excelente para el reparto de los costes de limpieza por Programas, permitiendo dotar de contenido preciso a **56 aplicaciones** de forma directa.

Ocurre algo similar con las partidas de gasto energético, concretadas en la liquidación del Presupuesto municipal 2014 en ::

- 14-EQP-920-22100 "Energía eléctrica" **21.408.777 €**
- 14-EQP-920-22102 "Gas dependencias municipales" **1.863.016 €**

- 14-EQP-920-22103 "Combustible calefacción Dependencias Municipales y Colegios Públicos" **1.340.104 €**

Suman obligaciones reconocidas por 24.611.897 €, que pueden ser distribuidas y concretadas con un criterio y procedimiento similar al anterior en **62 aplicaciones** dotando de riqueza a la distribución del coste directo por programas. (Con ello conseguimos transformar a imputación de coste directo por programas específicos el **4,98 %** del gasto de componente presupuestario]¹.

2.1.5. Asignación por programas de los gastos centralizados correspondientes a adquisición de carburantes y lubricantes.

Bajo idénticos criterios a los dos apartados anteriores, disponemos de información auxiliar que permite repartir de forma cercana a la realidad los gastos centralizados de combustibles y carburantes controlados por los responsables de un parque móvil de gestión centralizada.

Observamos que su gasto se concentra en los servicios de uso intensivo de vehículos como Policía Local o Extinción de Incendios. La distribución de las obligaciones reconocidas proporcional al gasto de combustible posibilita la obtención de **38 aplicaciones** que permitan identificar y asignar de forma más precisa este tipo de gasto a programas.

2.1.6- Síntesis de la reconversión de gasto centralizado a través de información auxiliar y formación de una base de datos para producir costes por programas.

Mediante las descritas en los apartados anteriores hemos conseguido transformar el **54,50 % del gasto liquidado central** con componente presupuestario, equivalente a 271.460.486 €, en **248 registros con contenido**

¹ Aunque el documento "FACTURA DEL EDIFICIO" puede auxiliar también en el reparto de los gastos de mantenimiento y conservación de edificios, no se ha utilizado en esta iteración pues entendemos que debe madurar la información y los programas a incorporar dada la diversidad de partidas liquidadas en ese concepto.

funcional, adaptado a la nomenclatura de Programas que entró en vigor en el ejercicio 2015. Ello unido a las **partidas presupuestarias específicas contenidas en la liquidación de 2014** nos dota de una base numérica mejor adaptada a la distribución del gasto por Programas. Todo se ha construido respetando las cuantías de las liquidaciones de 2014 de modo que la información auxiliar nos facilita una redistribución de gasto directo.

En síntesis hemos hecho “obras menores de tabiquería” que permiten conocer mejor lo que ocurre en cada estancia, sin tocar la estructura de edificio. Estas tareas nos permiten ir **formando una base de datos mejor adaptada al propósito de la norma.**

En el proceso de producción de costes en los términos contemplados en la Orden HAP 2075/2014, podemos decir que hemos conseguido reclasificar y ordenar, no sin problemas, los apartados 1a y 1b del art.4 **-Gastos directos imputables a los servicios-**.

Se ha solicitado, en paralelo, que los OOAA y SSMM que consolidan presupuesto municipal, tras un proceso de asignación y codificación de su gasto por programas, remitan registros genéricos y totalizadores salariales, de suministros, y otros gastos no financieros.

Hemos conseguido construir una base de datos de las siguientes características:

- a.- Toma como punto de partida las aplicaciones de la liquidación del Presupuesto de 2014 en fase de Obligaciones reconocidas, manteniendo su codificación originaria o inmediatamente identificable en las aplicaciones definidas en los apartados de asignación auxiliar de gasto directo (CED). En esta base de datos, hemos sustituido las partidas expresivas de los gastos centralizados sin contenido funcional, expuestos en este apartado, por los registros comentados, respetando las cuantías, códigos orgánicos, económicos (con obvias transformaciones para diferenciar claramente que son calculados), y se les ha añadido una dimensión funcional por programas, de modo que

permita, en todo momento, **conocer los componentes de gasto que van conformando el coste efectivo para cada programa.**

- **b.- Hemos eliminado**, obviamente, **los elementos no componentes del gasto** que deben excluirse: Gastos de capital menos las transferencias a instituciones sin fin de lucro y familias (Artículo 78); Las transferencias corrientes menos las del art. 48 -; Las transferencias internas a OOAA y SSMM del grupo, que consolidamos; y los gastos financieros (la totalidad del capítulo 3).

Disponemos así de un sólido almacén para el proceso de construcción del coste exigido por la Orden, que soporta una trazabilidad inmediata.

Obtenemos con ello un volumen de gasto municipal de 498.098.856 € que tras consolidar con los componentes presupuestarios equivalentes en OOAA y SSMM alcanza la suma de **565.722.882 €.**

2.1.7 – Amortización del inmovilizado.

Tomamos como elemento de origen los asientos de amortización formalizados en 2014 en la contabilidad oficial municipal, en coherencia con lo exigido en la Orden.

La dotación del ejercicio 2014 para amortización de inmovilizado asciende a **31.465.273,30 €** repartida en las cuentas, según la siguiente tabla:

28110	AMORT. ACUM. DE CONSTRUCCIONES	13.474.395,46
28120	AMORT. ACUM. DE INFRAESTRUCTURAS	17.247.150,00
	Infraestructuras y bienes destinados al uso general. Abastecimiento	6.983.050,00
	Infraestructuras y bienes destinados al uso general. Saneamiento	10.264.100,00
28160	AMORT. ACUM. DE MOBILIARIO	108.874,45
28180	AMORT. ACUM. ELEMENTOS DE TRANSPORTE	634.853,29

Los criterios de reparto por programas que hemos adoptado son los siguientes:

- La cuenta "28110, Construcciones", que asciende a 13,47 millones de € se redistribuye tomando como referencias los gastos calculados en el documento "Factura del edificio".
- La cuenta "28120, Infraestructuras", con explicación y diferenciación contable de la parte correspondiente a infraestructuras y bienes destinados al uso general, abastecimiento de agua, se imputa directamente al programa "1611, Abastecimiento domiciliario de agua potable", y el desglose correspondiente a Alcantarillado al programa "1601, Alcantarillado".
- La cuenta "28160, Mobiliario", se incorpora a un programa del grupo 920, concretamente al "9204, Servicios generales dependencias", que posteriormente se redistribuirán como coste indirecto.
- La amortización de elementos de transporte se distribuye por programas según los datos suministrados por el Parque Móvil centralizado relativos a la participación del consumo de carburantes.

Evidentemente pueden utilizarse otro tipo de criterios pero, sin duda, en ausencia de instrumentos de medición más precisos, pueden resultar suficientes y satisfactorios para el cálculo de este tipo de Costes.

De esta forma podemos distribuir la dotación del ejercicio para amortización en **97 aplicaciones** sobre los diversos programas que justifican el uso efectivo de inmovilizado que se amortiza.

2.1.8. Gastos en transferencias corrientes y de capital contenidos en los arts. 48 y 78 de la clasificación económica relacionados directamente con la prestación de servicios.

Se han considerado en su totalidad las citadas aplicaciones.

Además se han añadido transferencias a una Asociación de taxistas y a Mercazaragoza que, por su naturaleza, objeto y destino final se considera conveniente incluir, aunque inicialmente sus códigos distintos pudieran generar su exclusión. Concretamente se trata de las siguientes operaciones:

- 04 14 SPU 4412 47901 Convenio con Asociación provincial de Autotaxi de Zaragoza para mejoras del servicio 40.000 €.
- 04 14 MER 4312 44960 Piche: Mercazaragoza: mantenimiento, promoción y conservación mercados 668.388 €
- 07 14 ACS 2316 44961 A Mercazaragoza. Actuación logística en materia de ayudas urgentes alimentarias 500.000 €

2.1.9 - Otros gastos no financieros no señalados anteriormente.

Se incluyen determinados gastos de escasa cuantía incluidos en las cuentas de OOAA y Sociedades Mercantiles. Concretamente nos referimos a *"Dotaciones del ejercicio por pérdida o deterioro de inmovilizado"*, *"Dotaciones por pérdidas de créditos comerciales"*, *"Previsiones por pleitos e insolvencias y por otros resultados excepcionales"*.

2.1.10. Obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos.

Se recogen por un volumen total de **20.823.617 €** equivalente al saldo de

la **cuenta 413** al momento del cierre del ejercicio 2014. Se distribuyen en **treinta programas** según la clasificación y codificación suministrada por los Servicios de Contabilidad.

2.1.11. Consolidación con OOAA y SSMM.

Se procede a clasificar y consolidar la información suministrada por OOAA y SSMM, según los requerimientos de la norma, de forma agregada según lo establecido en el art. 4.2 de la Orden y sus cuentas de pérdidas y ganancias.

2.2.- GASTOS INDIRECTOS E IMPUTACIÓN A LOS SERVICIOS.

Obtenidos los gastos directos según lo explicado en los apartados anteriores se obtienen los gastos indirectos a imputar mediante dos fases de cálculo:

- Una primera **redistribuye los programas genéricos que afectan a un grupo contiguo de programas finalistas**. Concretamente estos Programas son los denominados *Servicios Generales de Policía Local, de Servicios Públicos y Movilidad, de Urbanismo, de Medio Ambiente, de Acción Social, de Educación, de Cultura y de Deporte* y se **redistribuyen proporcionalmente al volumen de gasto** de los programas finalistas de su grupo.
- Obtenidos los programas que contienen gasto indirecto de su grupo según el cálculo anterior, se procede a redistribuir e imputar, ahora ya con un carácter general y proporcional al gasto de cada programa resultante tras la primera imputación, **los gastos generales contemplados en el grupo de programas 920** (*Administración de Personal, Información Municipal, Archivo, Servicios Generales dependencias, Parque Móvil, Gastos de Oficina y generales y, finalmente, Desarrollo y soportes informáticos*).

Esto permite obtener un vector de gastos indirectos imputables a cada programa, útil para cumplimentar los formularios de transmisión de información final.

Conviene hacer constar el **desacuerdo de la exclusión** como gastos generales, en el proceso de obtención de Coste efectivo, de los programas restantes del área de gasto 9, como *Gobierno, Política Económica y fiscal, Gestión del Sistema Tributario, Gestión del patrimonio y Gestión de la Deuda y Tesorería*.

2.3 .- GASTOS EN LOS CASOS DE GESTIÓN INDIRECTA DE LOS SERVICIOS.

Se ha recabado información respecto de los ingresos derivados de tarifas que abonan los usuarios a los contratistas en los supuestos de gestión indirecta. (La subvenciones de cobertura han quedado por contempladas en la obtención del Gasto directo).

Los resultados obtenidos **(73.070.493 €)** afectan fundamentalmente a los programas relacionados con el *Transporte colectivo urbano de viajeros; la Ordenación del tráfico y el estacionamiento; Las instalaciones deportivas y las Actividades funerarias.*

Asimismo, **se han incluido** en la transmisión de información al MINHAP como ingresos por gestión indirecta **1.571.369 €**, las contraprestaciones que percibe **Mercazaragoza** en sus actividades relacionados con el Mercado Central de Abastos. Resulta discutible su incorporación ya que se trata de una Sociedad de mercado que no consolida con el Ayuntamiento y su sector público directo, ni afecta expresamente a competencia municipal alguna (aunque tangencialmente contribuya al sostenimiento de algún mercado público municipal)

Se advierte de este supuesto y su tratamiento en los formularios de carga y transmisión de información al MINHAP, al objeto de que puedan darle un tratamiento unitario y homogéneo.

3.- OBTENCIÓN DE RESULTADOS

Los resultados obtenidos del proceso citado quedan recogidos en el **anexo que figura al final del presente informe**, formado por:

- Formularios CE1a y CE1b, correspondiente a las Formas de gestión de los Servicios.
- Formularios CE2a y CE2b, correspondiente a los Costes efectivos de los servicios, desagregando gastos directos e indirectos, clasificación económica del gasto, contabilidad pública o empresarial, contraprestaciones de servicios de gestión indirecta.
- Formularios CE3a y CE3b, correspondientes a las Unidades físicas de Referencia.

El **resumen de los datos finales** de los Formularios CE2a y CE2b del Coste efectivo resultante de cada uno de los servicios, quedan reflejados en las dos tablas siguientes:

CE2 a

DESCRIPCIÓN (Orden HAP/2075/2014)	Grupo de Programa/Program a	COSTE EFECTIVO final en €
Alumbrado público	1651	21.071.132
Cementerio	1641	2.094.991
Recogida de residuos	1621	17.136.010
Limpieza viaria	163	46.023.371
Abastecimiento domiciliario de agua potable.	1611	23.920.876
Alcantarillado	1601	18.939.135
Acceso a los núcleos de población	1531	0
Pavimentación de vías públicas	1532	1.126.213
Parques y Jardines.	1711	13.102.885
Bibliotecas públicas	3321	6.836.695
Tratamiento de residuos	1623	9.063.598
Protección civil	1351	248.820
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social.	2312, 2316	25.186.140
Servicio de prevención y extinción de incendios.	1361	27.238.995
Instalaciones deportivas de uso público.	3421, 3422	36.044.255
Transporte colectivo urbano de viajeros	4411, 4412, 4421	114.918.866
Medio ambiente urbano. (Nota 1)	1721/ 170P	0
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos. (Nota 2)	171/ 170P	0
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos.	1622	5.115.386
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.	1721	1.224.688
Suma		369.292.058

Nota 1. No procede explicitar el gasto de este servicio obligatorio por quedar recogido en su totalidad en los programas específicos 1622 y 1721.

Nota 2. Los costes de este apartado han quedado recogidos en el "Programa 1711, Parques y Jardines" de este mismo anexo.

CE2 b

DESCRIPCIÓN (Orden HAP/2075/2014)	Grupo de Programa/Program a	COSTE EFECTIVO final en €
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	1511, 1513	2.297.738
Protección y gestión del patrimonio histórico-artístico	3361	1.704.714
Promoción y gestión de vivienda de protección pública	1521, 1523	9.298.341
Conservación y rehabilitación de la edificación	1522	5.524.802
Evacuación y tratamiento de aguas residuales	1602	17.725.635
Servicios de Infraestructura viaria	1533	17.878.927
Seguridad y Orden Público.	1321	45.072.873
Ordenación de tráfico y del estacionamiento. (Nota 0)	1331	35.016.757
Movilidad Urbana. (Nota 0)	1341	4.790.845
Información y promoción turística	4321	2.495.725
Ferías	4311	0
Mercados, abastos y lonjas (4)	4312	2.715.670
Comercio ambulante	4313	370.070
Protección de la salubridad pública.	3111, 3121	3.476.899
Actividades funerarias	164	2.931.240
Promoción y fomento del deporte	3411	3.170.108
Instalaciones deportivas (nota1)		0
Instalaciones de ocupación del tiempo libre	3372, 3371	7.116.485
Promoción cultural	3341	18.877.729
Equipamientos culturales y museos	3331	5.569.744
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria (Nota 2)		0
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de solares necesarios para la construcción de nuevos centros educativos (nota 3)		0
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a de centros públicos de enseñanza infantil y primaria y educación especial.	3231	31.131.115
Promoción en ...dla participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones (Gestión del conocimiento).	4921	1.030.841
Suma		218.196.259

Nota 0.- El anexo II pide información conjunta de los programas de tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad, Esto implica sumar los dos programas que se presentan separados y seguidos en esta tabla.

Nota 1. Instalaciones deportivas está computado en servicios de prestación obligatoria. Anexo 1

Nota 2. La naturaleza de esta actividad aconseja tratarla en el ámbito de los "Servicios Generales de Educación (Programa 3201)". Como tal interviene en el coste efectivo como gasto indirecto.

Nota 3. La naturaleza de esta actividad aconseja tratarla en el ámbito de los "Servicios Generales de Urbanismo (Programa 1512)". Como tal interviene en el coste efectivo como gasto indirecto.

Nota 4.- El programa Mercados, abastos y lonjas (4312), contiene como gastos de gestión indirecta los ingresos de la actividad de mercados de MERCAZARAGOZA.

4.- CUMPLIMENTACIÓN DE FORMULARIOS Y CARGA DE INFORMACIÓN EN LOS MODELOS FACILITADOS POR EL MHAP.

4.1.- Formularios CE2a, “Servicios obligatorios” y CE2b “Competencias propias”.

La carga de información y resultados obtenidos en el cálculo del COSTE EFECTIVO según la ORDEN HAP/2075/2014, plantea una serie adicional de dificultades.

Su diseño para aceptar y validar información no funciona a través de los programas y servicios como establece la Orden sino a través de los componentes institucionales del sector público local, esto es Ayuntamiento, OOAA y SSMM de forma individualizada. Esto genera dudas adicionales acerca del tratamiento de los costes indirectos así como sobre los elementos institucionales componentes del sector local y su tratamiento.

Dudas que se han consultado a través del cauce establecido por el MINHAP, que afectan tanto a la actualización de directorios componentes de las entidades institucionales como al ámbito y contenido de determinados servicios a evaluar y a la formalización y cumplimentación del cuestionarios.

Finalmente se ha grabado la información en los modelos oficiales y se han formalizado determinadas observaciones que dotan de coherencia interna a la información global o responden a cortapisas preestablecidas en la aplicación de grabación. (Ver tablas de resultados Formularios CE2a y CE2b en el anexo del presente informe, así como nota de incidencias al final de este informe).

4.2.- Formulario CE1, FORMAS DE GESTIÓN

La asignación de las formas de gestión se ha cumplimentado de acuerdo a lo establece el Manual de información elaborado por el Minahp sobre esta cuestión. Inicialmente llama la atención la provisionalidad del procedimiento y método elegido al señalar, en el Objeto del mismo la siguiente apreciación:

“Dichos formularios son provisionales y están sujetos a los cambios y adaptaciones que surjan en el desarrollo de los Sistemas de Información”.

El cuestionario referente a las formas de gestión es el CE1, en formatos a y b para Servicios obligatorios y Competencias propias respectivamente; se propone su cumplimentación tanto para la entidad Ayuntamiento de Zaragoza como en los formularios de cada uno de las Sociedades y Patronatos que conforman su perímetro de consolidación.

- Así, en el caso del Ayuntamiento de Zaragoza, se ha cumplimentado considerando la totalidad de las formas de gestión de cada uno de los servicios, ya que algunos de ellos se prestan hasta de cinco formas diferentes. Ocho de los servicios del formulario CE1a y diez de los servicios del formulario CE1b se prestan con, al menos, dos formas de gestión distintas. Dado que la aplicación informática no prevé en la pestaña de formas de gestión la posibilidad de marcar más de un tipo de gestión de forma simultánea (el redactor no ha previsto que en muchos municipios las formas de gestión de un mismo servicio pueden ser diversas), ha habido que señalar “Otras formas de gestión” y, posteriormente, en la pestaña de “Comentarios”, identificar cuales son esas formas.
- En el caso de los cuestionarios correspondientes a las entidades dependientes – Organismos autónomos y Sociedades- se ha optado por poner, en todas ellas, el epígrafe “gestión directa por organismo autónomo” en un caso y “gestión directa por sociedad municipal” en otro, aunque un análisis más fino de las formas de gestión permitiría observar cómo, a su vez, desde los OOAA y Sociedades los servicios pueden, a su vez, ser prestados de diferentes formas.

4.2.1 Consideración específicas puntuales sobre “formas de gestión”. Formularios CE1a y CE1b.

A continuación se identifican las especificaciones habidas en la

cumplimentación de estos formularios.

CE1a

- Acceso a los núcleos de población 1531. Imputamos 10,01, ya que no se presta de manera específica.
- Biblioteca pública 3321. Gestión directa por Organismo autónomo. Gestión directa por la entidad local
- Medio ambiente urbano 1721/170P Imputamos 10,01, ya que no se presta de manera específica, queda recogido en programas 1622 y1721
- Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos 171/170P. Imputamos 10,01, los costes aparecen en programa 171/170P Parque Público del mismo anexo. Gestión a través de empresas privadas. Gestión directa por la entidad local. Gestión directa por empresa pública municipal

CE1b

- Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local 432/430P. Gestión directa por Organismo autónomo. Gastos indirectos derivados de la entidad local.
- Promoción del deporte 341/340P. Gestión directa por Sociedad Mercantil Local. Gastos indirectos derivados de la entidad local.
- Instalaciones deportivas 342/340P. Se imputa 10,01, ya que el total de la gestión aparece en el Formulario CE2a. Gestión directa por la entidad local. Gestión directa por empresa pública municipal. Gestión indirecta a través de Concesión a empresa privada. Gestión a través de empresas privadas. Gestión indirecta a través de Concesión a asociaciones sin ánimo de lucro.

4.3.- Formulario CE3, UNIDADES DE REFERENCIA.

Advertir inicialmente las dificultades que produce cualquier pretensión de cumplimentar lo establecido en la *“Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste*

efectivo de los servicios prestados por las entidades locales” así como el la confusión en el derecho a la información que conlleva su uso para la obtención y publicación de indicadores derivados. Demos cumplimiento a lo solicitado.

Para los cuestionarios sobre las *Unidades de Referencia* se propone su cumplimentación con **la información obtenida a través de la solicitud a los diferentes servicios y unidades municipales**, así como, en algún caso, mediante el **tratamiento directo de las bases de datos municipales** -por ejemplo, en el caso de algunos indicadores asociados al nº de personas en plantilla-.

En relación a las denominadas “*Unidades de referencia*” o “Unidades físicas de referencia”, es preciso hacer las siguientes consideraciones:

- La formulación de las citadas “*Unidades*” como un conjunto de indicadores que permitan medir el nivel de prestación de los servicios públicos es, en nuestra opinión, incorrecta, está técnicamente mal planteada y presenta varias insuficiencias e imprecisiones. **Numerosos indicadores no tienen una relación de causalidad con el servicio que se pretende medir**, por lo que cualquier comparación entre ciudades o municipios resultará, a todas luces, no homogénea.
- Por otra parte, en los documentos y manuales de apoyo a la cumplimentación de los cuestionarios del Minhap, y en el caso de las *Unidades de referencia*, se hace una llamada a que “*los datos, en su caso, se calcularán utilizando la metodología incluida en la Encuesta de Infraestructuras y equipamientos locales*”. Hay que señalar que esa encuesta ha sido obligatoria solo para los municipios menores de 50.000 habitantes, y en Zaragoza no se ha elaborado; y que analizada su metodología observamos que existen muchas lagunas, ya que bastantes de las unidades de referencia, o no constan en la misma o están abordadas de diferente manera.
- Tal como se deduce del manual editado para la cumplimentación de los cuestionarios - “*Formulario CE3. Unidades de referencia. Se consignarán los*

datos agregados según proceda”, **todas las Unidades de referencia han sido incorporadas de manera integrada y agregada en el cuestionario correspondiente al Ayuntamiento de Zaragoza**, incluidas las correspondientes a las entidades de gestión directa del Ayuntamiento prestadoras de servicios – OOAA y SSMM-. Por ese motivo, en los formularios de sociedades y patronatos **no se incluyen unidades de referencia** -ya que muchos de los servicios son prestados con diversas formas de gestión-.

Con esos criterios se han cumplimentado los formularios, debiendo señalar, para su completa comprensión, las siguientes observaciones más significativas:

- En el caso de la Unidad “superficie iluminada: metros lineales” (de alumbrado público) es preciso señalar que la superficie debería medirse por unidades de superficie, nunca por unidades de longitud. Se han identificado los metros lineales, pero nunca la superficie iluminada, que dependerá de la distancia entre los puntos de luz, de la potencia de estos, de su tipología, altura, etc... y de otras consideraciones técnicas.
- En el caso de la Unidad “Nº total de autobuses” del servicio “Transporte colectivo urbano de viajeros” es preciso señalar que hay municipios – como el nuestro- en la que una parte significativa del transporte colectivo se presta a través de otros medios -tranvía en nuestro caso, pero barcos o metro en otras- y por lo tanto el nº de autobuses no refleja la totalidad de los recursos del transporte colectivo urbano puestos a disposición de los ciudadanos viajeros.
- En el caso de las instalaciones deportivas, no se entiende la diferencia entre “*Instalaciones deportivas de uso público*” -anexo 1- e “*Instalaciones deportivas*” del anexo 2. En la contestación del Minhap a esa duda planteada por algunos municipios en relación al coste efectivo, la respuesta dada, al margen de inducir a medir cuestiones que no corresponden a información incluida en el Plan Estadístico Nacional, sugiere un desvío de las funciones o competencias asignadas a los Entes Locales. Resulta muy difícil pretender aplicar el contenido de la

respuesta, nada menos que para obtener el concepto "coste efectivo" de las instalaciones deportivas de titularidad no pública. Veamos: " *El coste efectivo de las instalaciones deportivas del Anexo II ... contendrá el gasto destinado a instalaciones deportivas de otra titularidad*". Es difícil pretender conocer el gasto de las instalaciones deportivas de otra titularidad a través de una Orden sobre medición del coste efectivo de los servicios públicos locales, ni su asignación -pública, privada asociativa, escolar o comercial-, ni los metros cuadrados, que son cientos de miles. En coherencia con lo expuesto hemos optado por incluir en las *Unidades de referencia* los mismos datos en el formulario CE3a y en el formulario CE3b. De manera complementaria, y en relación a los m2 de superficie de instalaciones deportivas, es preciso hacer constar que el indicador de superficie no discrimina el tipo de "instalación deportiva" de que se trata, con lo que la comparación homogénea entre municipios es imposible.

- El mismo problema de identificación entre unos servicios y otros se plantea a la hora de diferenciar las unidades de referencia de "metros cuadrados" de "Parque público" y de "Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos", ambas unidades incluidas en el anexo 1. La explicación que intenta dar el Minhap sobre este tema concreto en su "nota aclaratoria" de 21 de octubre es insatisfactoria. Y por ese motivo **se incluye el mismo indicador de metros cuadrados en los dos servicios**, antes la imposibilidad racional de distinguir uno de otro.
- En varios servicios – Promoción del deporte, Promoción de la Cultura, Protección de la salubridad pública- el cuestionario exige la identificación del "Nº de Campañas anuales". Independientemente de que el citado indicador no es una "unidad física de referencia", **la inexistencia de una definición previa del concepto "campaña"** o el pensar que la "promoción" de una determinada competencia se desarrolla solo mediante "campañas", hace decaer el indicador. En nuestro caso se ha incorporado **un número determinado de campañas, a criterio exclusivo y libre interpretación de los diferentes gestores municipales de los servicios.**

- En el caso de la unidad “Nº de viviendas de protección pública”, del servicio “Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera”, ante la falta de definición de la misma, se ha optado por incluir los **datos de las viviendas de protección pública de propiedad municipal y gestionadas por la sociedad Zaragoza Vivienda** (no se han incluido aquellos de propiedad privada que también están incluidos en el parque de gestión de la sociedad municipal).
- Tres indicadores de dos servicios han quedado sin completar por imposibilidad material de identificación de los mismos.
 - En el servicio “**Acceso a núcleos de población**”, el indicador correspondiente al “inicio y final de un tramo del municipio (en km)” es imposible de identificar, toda vez que los accesos principales a los núcleos de población del municipio lo son por medio de carreteras nacionales, autonómicas o provinciales, no de competencia municipal; y en el caso de los accesos municipales de otras características -camino, calles, etc... - están incluidos en el servicio de infraestructura viaria que opera de manera integral, sin posibilidad de identificación al no existir una descripción de la unidad de referencia indicada.
 - Las otras dos unidades de referencia sin cumplimentar corresponden al servicio incluido en el Anexo II “Instalaciones de ocupación de tiempo libre”, ya que **no podemos delimitar con una cierta objetividad las instalaciones incluidas en este servicio, que se solapan con las de otros servicios:** instalaciones deportivas, parques públicos, instalaciones culturales, bibliotecas públicas, casas de juventud, ludotecas, centros de convivencia de mayores, etc... Ante la imposibilidad de identificar de qué servicio estamos hablando -ya que tampoco está definido en la Resolución que fija los criterios de cálculo- , se ha optado por dejar a cero las dos unidades de referencia.

No obstante, se han cumplimentado con valores mínimos simbólicos a efectos de validar la aplicación.

Por último, recordar que la exigencia de cumplimentación de las *Unidades de referencia*, de la forma que están definidas en la *Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales*, unido a la dificultades de interpretación y las contradicciones e incoherencias de las mismas, así como la falta de definición clara de alguna de ellas – y las dificultades ya señaladas de la identificación de los costes efectivos-, **cuestiona de manera rotunda la validez de muchas de las citadas unidades**. Por ese motivo, el uso de las unidades de referencia para fabricar “ratios” que asocien el coste efectivo de los servicios con las mismas no es, en nuestra opinión, aconsejable, ya que en muchos de los casos el análisis comparativo no será homogéneo.

I.C. de Zaragoza, 30 de octubre de 2015

El Economista de la OETP

Fdo.: José María Campo Olivar

La Jefa de la Oficina de
Intervención General

Fdo.: Estrella Pardo Pérez

El Jefe de la OETP

Fdo.: Fernando Paris Roche

El Jefe de Unidad de la
Oficina de Intervención General

Fdo.: Juan Carlos Gargallo de Gregorio

CONFORME,

EL JEFE DE LA UNIDAD CENTRAL
DE CONTABILIDAD Y TESORERÍA,

Fdo.: Manuel Galochino Moreno