

LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS COMO BASE PARA LA FIJACIÓN DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

Dionisio Buendía Carrillo
Universidad de Granada

1. INTRODUCCIÓN

Los Entes Locales, tomando como base las distintas competencias que tanto la legislación del Estado como la de las distintas Comunidades Autónomas les otorgan, manifiestan principalmente su actividad mediante el establecimiento del correspondiente servicio público.

Dicha actividad, sin embargo, puede ser muy amplia y dispar. Así, si nos atenemos de forma exclusiva a la normativa vigente y atendiendo a un criterio poblacional, los Municipios por sí o asociados deberán prestar los siguientes servicios (artículo 26.1 de la Ley 7/1985):

- En todos los Municipios: Alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.
- En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: Parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos.
- En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: Protección civil, prestación de servicios sociales, instalaciones deportivas de uso público y matadero.
- En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además: Transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente.

Para la prestación de estos servicios, los Entes Locales necesitan, obviamente, el nutrirse de recursos. A tal efecto, la Ley 39/1988 establece en su artículo 2.1 que los recursos de los Entes Locales estarán constituidos por los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de Derecho privado; por los tributos propios (tasas, contribuciones especiales e impuestos, y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales); por las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas; por las subvenciones; por los percibidos en concepto de precios públicos; por el producto de las operaciones de crédito; por el producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias; y por las demás prestaciones de derecho público.

De entre los ingresos que conforman las fuentes de financiación de los Municipios, cabe destacar, a efectos de nuestro trabajo, las tasas y los precios públicos al ser sólo los servicios por los que se cobra una tasa o un precio público los únicos que permiten una cierta correspondencia entre el coste de suministrar el servicio y los ingresos que genera su prestación. A ello hay que añadir que son las únicas figuras en las que la propia Entidad Local tiene plena autonomía para su regulación, constituyendo, como puede apreciarse en el anexo 1, un montante relevante dentro del total del presupuesto de ingresos de la Entidad.

2. TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS

Las tasas y los precios públicos constituyen pilares básicos dentro del proceso de financiación de los Entes Locales. Ambas figuras, a diferencia del resto, encuentran su origen en la contraprestación que realiza el ciudadano de forma directa por la adquisición de un producto o por la recepción de un servicio prestado por el Municipio. La diferencia entre ambos conceptos queda establecida por la correspondiente legislación.

Así, la Ley 39/1988 establece en su artículo 20.1 que las Entidades Locales podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos¹.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las Entidades Locales por:

- a) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.
- b) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:
 1. Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados².
 2. Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

¹ En este sentido, se entenderá que la actividad administrativa o el servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivada directa o indirectamente por el mismo en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las Entidades Locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras.

² A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias o cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Además, en un intento de arrojar luz a la delimitación, no siempre clara, entre los conceptos de tasa y precio público, se añaden (a raíz de la promulgación de la Ley 25/1998) dos nuevos puntos en los que se establecen una relación acotada de supuestos para los que la Entidad Local podrá establecer tasas tanto por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público (artículo 20.3) como por la prestación de servicios o la realización de actividades administrativas de competencia local (artículo 20.4), concluyéndose (artículo 20.5) con una lista de servicios por los que la Entidad Local no podrá exigir tasas (abastecimiento de aguas en fuentes públicas, alumbrado de vías públicas, vigilancia pública en general, protección civil, limpieza de la vía pública, enseñanza en los niveles de educación obligatoria).

Por último, el artículo 24 de la ya citada Ley 39/1988 (también modificado por la Ley 25/1998) establece que el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público³. Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación. Si se trata de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

Por su parte, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe establece el citado artículo que deberá tomarse en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga.

³ A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.

Además, el artículo 20 de la Ley 8/1989 (modificado por la Ley 25/1998), de aplicación subsidiaria a las Entidades Locales, establece que toda propuesta de establecimiento de una nueva tasa o de modificación específica de las cuantías de una preexistente deberá incluir, entre los antecedentes y estudios previos para su elaboración, una memoria económico-financiera sobre el coste o valor del recurso o actividad de que se trate y sobre la justificación de la cuantía de la tasa propuesta, añadiendo que la falta de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones reglamentarias que determinen las cuantías de las tasas.

En lo que respecta a los precios públicos, el artículo 41 de la Ley 39/1988 (modificado por la Ley 25/1998) los define por exclusión respecto de las tasas, indicando que las Entidades Locales podrán establecer precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia de la Entidad Local, siempre que no concurra ninguna de las circunstancias especificadas en relación a la fijación de tasas. Además, el importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada⁴. A diferencia de lo que ocurría con la tasa, la modificación de la Ley 39/1988 por la Ley 25/1998 no incluye una relación de servicios o actividades por las que el Municipio podrá cobrar un precio público. En todo caso, como señalan Sierra y Sánchez (1999: 27), “los supuestos en los que las Entidades Locales pueden fijar tasas o precios, no pueden considerarse como un listado taxativo y cerrado. La enorme casuística existente en el ámbito local obliga a determinar en cada caso si estamos ante una tasa o un precio público. Cada Municipio deberá realizar un análisis de los servicios y actividades que presta, de su naturaleza jurídica, de la existencia o no de empresas privadas que presten o realicen aquellos y de cuantos extremos nos lleven a determinar si estamos ante una tasa o un precio público”.

Sea como fuere, parece ser que el punto de referencia obligado para la fijación de tasas y precios públicos lo constituye el conocimiento del coste de prestación del servicio. Es por ello que para la elaboración de la Memoria económico-financiera que justifique el establecimiento de una tasa o de un precio público por la prestación de un servicio, se hace imprescindible iniciar un proceso de cálculo del coste final de dicho servicio para, teniendo en cuenta las circunstancias que acompañan su provisión, fijar la cuantía de la tasa o del precio público.

⁴ Sin embargo, cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la Entidad podrá fijar precios públicos por debajo del coste, debiéndose consignar en estos casos las dotaciones oportunas en los presupuestos de la Entidad para la cobertura de la diferencia resultante.

3. LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

Como ya se ha puesto de manifiesto, para la fijación de tasas y precios públicos se hace necesario que el Ente Local correspondiente cuente con un sistema de Contabilidad de Costes que proporcione información útil acerca del proceso formativo del coste de los servicios públicos locales⁵.

En este sentido, los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa⁶ o de forma indirecta⁷. Cuando la gestión del servicio revista alguna de las posibilidades contempladas en la gestión directa, el cálculo del coste del servicio deberá realizarlo la propia Entidad, mientras que cuando la forma adoptada se incluya dentro de las alternativas establecidas en la gestión indirecta, dicho proceso lo iniciará la organización que gestione el servicio, distinto del Ente Local titular del mismo. Por tanto, el Ente Local sólo iniciará el proceso de cálculo del coste de los servicios que presta cuando la forma de gestión elegida sea la directa. Dicho proceso será iniciado bien por la propia Entidad, por el organismo autónomo correspondiente o por la empresa pública creada para su provisión.

Antes de iniciar el proceso de cálculo del coste de los servicios públicos locales, deberemos poner de manifiesto las características fundamentales que han de presidir dicho proceso. Así, con respecto al enfoque de asignación de costes a seguir, existe básicamente la posibilidad de optar entre costes completos o costes parciales. En nuestra opinión, dado el objetivo a perseguir, el enfoque más adecuado deberá ser el de coste completo⁸, aunque no en sentido estricto o radical sino atenuado, en la razón de que serán todos los costes los que formarán parte del coste final del servicio municipal, a excepción de determinados costes (los localizados en los centros de *alcaldía*, *presidencia*, etc.) que, ante la dificultad de encontrar relaciones causales con la prestación de los servicios, optamos por aglutinarlos dentro de un portador de coste final al que denominamos genéricamente *organización*⁹.

⁵ Si bien en nuestro caso sólo vamos a centrarnos en uno de los objetivos que debería abordar el sistema de Contabilidad de Costes de los Entes Locales, cual es la fijación de la forma más objetiva posible de tasas y precios públicos, el abanico de aquellos puede ser más amplio. Para ello puede consultarse Buendía (1999a: 546)

⁶ La gestión directa del servicio podrá realizarse por la propia Entidad Local (con o sin órgano especial de administración), mediante la creación de un organismo autónomo local y mediante sociedad cuyo capital sea íntegramente público.

⁷ La gestión indirecta podrá adoptar alguna de las siguientes formas: Concesión, gestión interesada, concierto, arrendamiento, sociedad mercantil cuyo capital social sólo pertenezca parcialmente a la Entidad Local, convenio y consorcio.

⁸ Como ya se ha puesto de manifiesto en páginas anteriores, del modificado artículo 24.2 de la Ley 39/1988 se desprende, de forma indirecta, que el criterio a seguir ha de ser el de coste completo.

⁹ Sin embargo, lo anterior no implica el que los datos no se encuentren estructurados de tal forma que permita la extracción de información útil para la gestión interna del Ente. En este sentido,

En relación a la problemática inherente al proceso de formación del coste, la enfocamos siguiendo las tres etapas clásicas de clasificación, localización e imputación, cada una de las cuales puede identificarse con uno de los tres elementos conceptuales básicos en el tratamiento contable del ámbito interno, como son las clases de coste, los centros de coste y los portadores de coste, respectivamente, y que serán objeto de análisis en las siguientes páginas. Por tanto, nos decantamos por un modelo orgánico de Contabilidad de Costes, donde a efectos tanto de facilitar la imputación de costes como de contribuir al control de la gestión tendremos presente la estructura organizativa del Ente Local.

Por su parte, en lo relativo a la predeterminación de magnitudes o fijación de estándares, sería conveniente su implantación, puesto que, en principio, el importe de la tasa o del precio público ha de fijarse con anterioridad a la prestación del servicio por parte del Ente¹⁰.

3.1. TRATAMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE

A la hora de delimitar los elementos de coste que conforman el coste final de los servicios públicos prestados por el correspondiente Ente Local, conviene, en una primera fase, concretar la procedencia de la información relativa a dichos elementos. En este sentido, los datos que alimentan el sistema de Contabilidad Analítica pueden tener su origen en el propio Ente o bien en otro órgano distinto¹¹. A diferencia de lo que ocurre en el primer caso, en este segundo no coincide el Ente que ordena el gasto con el que efectivamente lo aplica, es decir, mientras que para el Ente ordenante constituye un gasto, para el que efectivamente lo aplica constituirá un coste.

Dentro de la información que procede del propio Ente, resulta útil discriminar entre aquella que tiene su origen en relaciones con terceros y que, por tanto, puede ser obtenida del sistema Contabilidad Externa, de aquella otra que tendrá que elaborar el propio Ente, aunque figure dentro de la Contabilidad Externa, con criterios propios de Contabilidad Interna. Dentro de los primeros podemos citar, a modo de ejemplo, los servicios exteriores, las reparaciones, las primas de seguro, los gastos de personal, los suministros, etc. Como ejemplos típicos de la segunda categoría tenemos el coste de amortización, la previsión social de los funcionarios o las diferencias de inventario.

consideramos que ambos métodos (coste completo y coste parcial) no se excluyen, sino que debe ser posible la elaboración de distintos informes por aplicación de ambas metodologías.

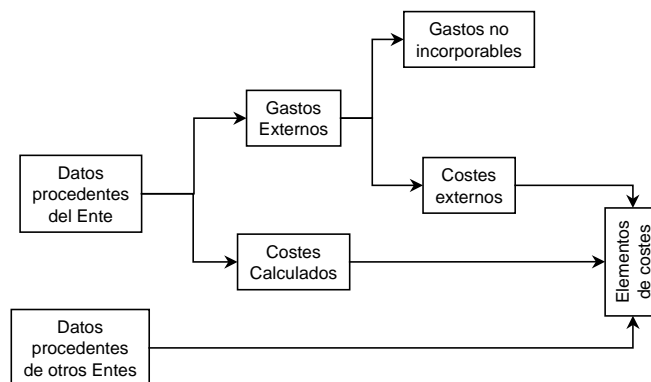
¹⁰ Sin embargo, somos conscientes de las dificultades de su implantación, sobre todo cuando el Ente Local no posea experiencia en la determinación de costes históricos o reales.

¹¹ Esta situación, además, viene recogida por el modificado artículo 24.2 de la Ley 39/1988.

Sin embargo, no toda la información que puede ser obtenida de la Contabilidad Externa del Ente pasará a formar parte del sistema de Contabilidad Analítica. De esta manera, hay determinadas partidas consideradas como gastos por la Contabilidad Externa y que, sin embargo, no son consideradas como costes por la Contabilidad Interna. Las causas que motivan su no incorporación al proceso de cálculo de costes se pueden resumir en las que siguen: corresponderse con operaciones de naturaleza financiera, como es el caso de las provisiones; no pertenecer al período que está siendo analizado, aunque constituyan costes; hacer referencia a actividades realizadas por otros entes públicos; concernir a la adquisición de inmovilizado, cuya incorporación al proceso productivo se realizará vía amortización; constituir operaciones extraordinarias; o ser costes no necesarios.

Así pues, en relación al origen de los costes adoptamos una clasificación que distingue entre costes que proceden de la ejecución de gastos de otros organismos, costes que proceden de la ejecución de gastos del Ente, tomados de determinadas partidas de la Contabilidad Externa y, por último, costes que son calculados con carácter interno dentro del propio Ente, como puede verse en la figura 1.

Figura. 1. *Origen de la información relativa a costes.*



Fuente: Buendía (1999a: 550)

Una vez delimitada la procedencia de los elementos de coste que nutren el sistema de Contabilidad Analítica del Ente, conviene realizar una nueva agrupación tomando como punto de referencia la naturaleza de los mismos. En este sentido, creemos conveniente realizar cuatro grandes agrupaciones a fin de que sea más fácil su tratamiento y control. Estos cuatro grandes epígrafes son:

1. *Costes relacionados con el personal*, entre los que incluimos los conceptos de sueldos y salarios; cotizaciones sociales a cargo del Ente; previsión social de los funcionarios; formación y perfeccionamiento del personal; etc.

2. *Costes relacionados con el inmovilizado*, entre los que forman parte las amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial; costes de reparaciones, mantenimiento y conservación del inmovilizado; etc.
3. *Costes asociados a suministros y servicios exteriores*, entre los que podemos incluir los arrendamientos y cánones; trabajos realizados por otras empresas; suministros; comunicaciones; etc.
4. *Otros costes*, en los que incorporaremos aquellas partidas que no hemos incluido en los grupos anteriores. Así, a modo de ejemplo tendríamos el coste de transferencias; tributos; coste de materiales; costes financieros; etc.

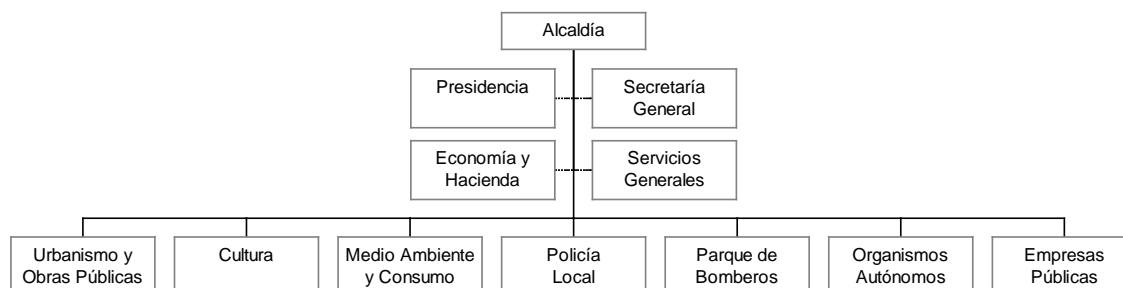
Convendría, atendiendo al objetivo que persigue nuestro trabajo, realizar una última clasificación¹² que atendiera a la distinción entre *coste directos* y *costes indirectos*. Así, serán costes directos aquellos que se pueden afectar al objeto de cálculo de forma exacta o inequívoca al poder establecerse una relación específica entre el coste que se quiere afectar y el objeto de cálculo. Por su parte, serán costes indirectos aquellos que para su imputación al objeto de cálculo se necesita establecer una serie de supuestos al no poderse identificar de forma evidente y sencilla con el objeto de cálculo. Para poder efectuar esta reclasificación se hace necesario, con carácter previo, definir el objeto de cálculo que vamos a tomar como referencia. De esta manera, si consideramos como objetos de cálculo, por ejemplo, a los centros de coste y a los servicios del Ente, podrá existir la siguiente tipología de costes: costes directos a un centro de coste e indirectos a un servicio; costes indirectos a un centro de coste e indirectos a un servicio; costes indirectos a un centro de coste y directos a un servicio; y costes indirectos a un centro de coste e indirectos a un servicio. Esta reclasificación resulta de gran utilidad a la hora de determinar el coste de los distintos objetos de cálculo, afectando de forma directa los costes directos e imputando los costes indirectos a través de alguna clave de reparto adecuada.

3.2. TRATAMIENTO DE LOS CENTROS DE COSTE

La estructuración de la correspondiente organización (propio Ayuntamiento, organismos autónomos o empresas públicas) en centros de coste será el resultado de una serie de objetivos diversos, entre los que cabe destacar las peculiaridades organizativas, la dimensión, la actividad desarrollada, el nivel tecnológico, etc., pero al mismo tiempo influirá de forma decisiva la finalidad perseguida por la Entidad con esta división. Así, en la línea marcada por Herbert y otros (1987: 535), la división del Ente en

centros de coste puede apoyarse, en una primera aproximación, en su organigrama. Por tanto, a la hora de desmembrar la Entidad en centros de coste podemos partir de su posible estructura general, recogida en la figura 2.

Figura. 2. *Organigrama general de un Ayuntamiento*



Fuente: Elaboración propia.

En un primer nivel de análisis, hemos partido de la división del organigrama en grandes áreas. De su examen, podemos observar la existencia de secciones de coste que participan de forma directa en la provisión de determinados servicios municipales (por ejemplo, *sección de medio ambiente y consumo*) y otras que sirven de apoyo a las primeras para la realización de su actividad (por ejemplo, *servicios generales*). Las primeras son las que denominamos secciones principales, mientras que las segundas hacen referencia a las secciones auxiliares. Ahora bien, si nos quedáramos en este nivel de análisis seguramente no se podrán establecer relaciones causales lo suficientemente objetivas a la hora de imputar el coste de estas secciones a los distintos portadores de coste. Es por ello que creemos necesario descender a niveles inferiores dentro del organigrama de la Entidad.

Si, por ejemplo, dentro del organigrama general de la Entidad, nos centramos en la sección de coste que hemos denominado *urbanismo*, decir que tal sección está formada por un conjunto de medios materiales y humanos que, armónicamente conjuntados, permiten el desarrollo de una serie de actividades¹³ cuya realización colaborará en la obtención de los distintos outputs del Ayuntamiento¹⁴, relacionados, básicamente, con

¹² Si los objetivos fueran más amplios se podrían realizar todas aquellas reclasificaciones que se estimaran oportunas, como por ejemplo, diferenciar entre costes controlables y costes no controlables o distinguir entre costes fijos y costes variables.

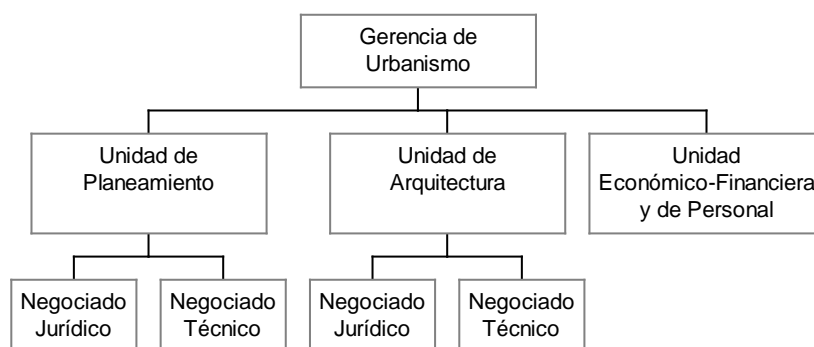
¹³ Entendidas como un conjunto de tareas o de actuaciones que tienen como misión la adición de valor a los servicios prestados por el Ente.

¹⁴ Lo dicho en este punto es perfectamente aplicable al resto de secciones de coste del Ayuntamiento.

aspectos de disciplina urbanística (concesión de licencias, conservación y protección de la legalidad urbanística, etc.).

Dentro del organigrama de esta sección, como puede observarse en la figura 3, tales cuestiones son tratadas dentro de la subsección de *arquitectura*, que consta a su vez de dos lugares principales (el *negociado jurídico* y el *negociado técnico*). Ambos negociados resumen claramente los aspectos intrínsecos que conlleva la actividad de *disciplina urbanística*, es decir, comprobar que un determinado acto urbanístico se ajusta tanto a derecho (básicamente al plan de ordenación urbana) como a las especificaciones técnicas requeridas. Por tanto, las actividades relativas a cada uno de los dos lugares de coste se centrarán para el *negociado jurídico* en la tramitación del correspondiente expediente y en lo que hace referencia al *negociado técnico* en la emisión del informe, a adjuntar al correspondiente expediente, sobre si se ajusta o no a las correspondientes condiciones técnicas.

Figura. 3. Organigrama del Centro de Urbanismo



Fuente: Elaboración propia.

En relación a las unidades de obra a utilizar para cada uno de los lugares de coste, en el negociado jurídico, podría ser (con la debida ponderación, en su caso) el número de expedientes tramitados, mientras que para el *negociado técnico* podría ser bien el número de informes realizados bien las horas-técnico dedicadas a cada informe.

Respecto a la unidad de *planeamiento*, tendrá como misión básica la realización del plan de urbanismo concebido como la plasmación en el territorio de los objetivos generales de la política urbana y el medio de articulación de estas políticas. Al quedar tal realización fuera del ámbito de lo que es propiamente la disciplina urbanística, no vamos a entrar en el análisis de dicha unidad.

Por último, la unidad *económico-financiera y de personal* presenta un carácter auxiliar, ya que se encargará de todas los temas relativos al personal y a la gestión

económico-financiera de la *gerencia*. No olvidemos que, en muchos Ayuntamientos, la forma de gestionar el urbanismo se basa, atendiendo al principio de desconcentración, en la creación de un órgano especial de administración que tendrá potestad para gestionar sus recursos; de ahí la creación de esta subsección. En relación a la unidad de obra a utilizar para liquidar el centro, creemos oportuno usar el coste de personal o el número de personas asociado a cada lugar de coste. Todo lo dicho, puede resumirse en el cuadro 1.

Cuadro 1. *Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la gerencia de urbanismo*

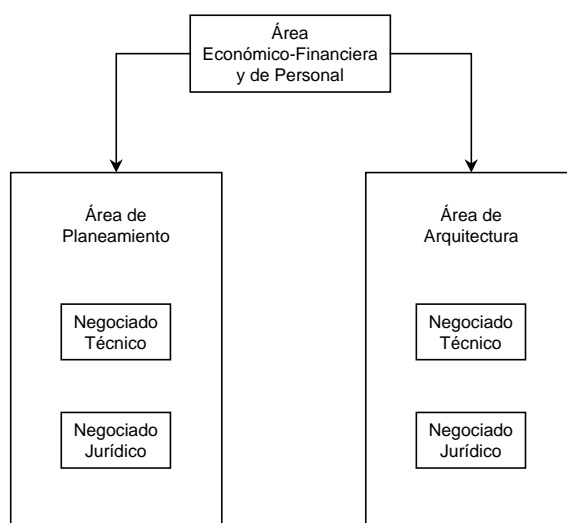
<i>Lugar de coste</i>	<i>Tipo</i>	<i>Unidad de obra</i>
Negociado jurídico	Principal	Número de expedientes tramitados
Negociado técnico	Principal	Número de informes realizados o bien las horas-técnico
Unidad económico-financiera y de personal	Auxiliar	Coste de personal o número de personas

Las interrelaciones existentes entre los distintos lugares de coste que conforman esta *gerencia de urbanismo* quedan resumidas en la figura 4.

Por otra parte, como señala el profesor García (1984: 286-287), para cada uno de los lugares definidos en los distintos niveles de análisis deberá identificarse los inputs y su unidad de medida técnica; los outputs y sus unidades de medida técnica; la clase de transformación operada en el lugar y su unidad de medida, así como la unidad responsable que controla el lugar, especificada en el organigrama.

Por último, la información relativa a las dos operaciones de distribución y de liquidación de prestaciones internas queda resumida en la estadística de costes, cuyo aspecto parcial referido a la sección tomada como ejemplo podría tener la forma recogida en el anexo 2.

Figura 4. *Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la gerencia de urbanismo*



Fuente: Elaboración propia.

3.3. TRATAMIENTO DE LOS PORTADORES DE COSTE

En un sentido amplio, entendemos por portador de coste aquel elemento cuya función consiste en acumular el coste generado en el proceso productivo desde su inicio hasta su culminación. Así, estructuramos los distintos portadores de coste de la Entidad en dos niveles de agregación. Consideramos un primer nivel (*portador intermedio*) que identificamos con las actividades, ya sean principales, auxiliares o directivas, desarrolladas por los diversos centros de coste que conforman el organismo, para pasar a un segundo nivel (*portador finalista*) que identificamos con los servicios prestados por el Ente, como conjunción armónica de las distintas actividades desarrolladas por el mismo.

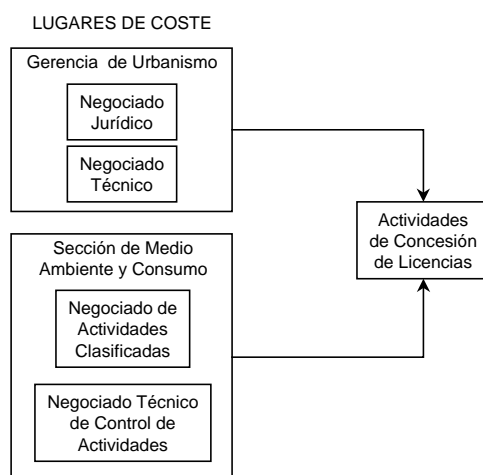
Si continuamos con el ejemplo expuesto en el apartado anterior y nos centramos en la actividad concreta de *concesión de licencias municipales*, decir que el output lo va a constituir la concesión o denegación de la licencia¹⁵. El camino a seguir para llegar a tal extremo comienza con la solicitud por un particular (persona física o jurídica) de la correspondiente licencia. A continuación, será la *sección jurídica* de la *gerencia de urbanismo* la que dictamine si dicha solicitud procede, o no, según se ajuste a la normativa vigente. Una vez comprobado, serán los servicios técnicos los que deberán emitir informe favorable a fin de que nuevamente la sección jurídica resuelva conceder la licencia¹⁶.

¹⁵ Sin embargo, nos vamos a encontrar con el problema de los diversos tipos de licencia existentes, cada una de las cuales, aunque seguirá el mismo proceso productivo, consumirá distinta cantidad de recursos. Creemos que esta cuestión puede ser subsanada a través del establecimiento de cifras de equivalencia.

¹⁶ Durante este proceso, puede ocurrir que existan deficiencias subsanables correspondientes a vicios existentes en el proyecto técnico que, por no tener excesiva trascendencia, no va a implicar

Como hemos comentado, todas estas actuaciones son desarrolladas básicamente por la *gerencia de urbanismo*, no obstante también pueden intervenir otros centros del Ente. Así, para el otorgamiento de determinadas licencias municipales relativas a actuaciones que tengan un impacto potencial sobre el medio ambiente, resulta requisito indispensable cumplir el trámite de *calificación ambiental*, a través del cual el Ayuntamiento se pronuncia sobre la adecuación de la actividad a la normativa ambiental en vigor. De esta forma, para la realización de esta actividad de concesión de licencias intervendrán los lugares que hemos denominado *negociado técnico* y *negociado jurídico*, pertenecientes a la sección de *gerencia de urbanismo*, además de los lugares *actividades clasificadas* y *negociado técnico de control de actividades* pertenecientes ambos a la *sección de medio ambiente y consumo*. Todo ello queda reflejado en la figura 5.

Figura 5. *El coste de la actividad de concesión de licencias urbanísticas*

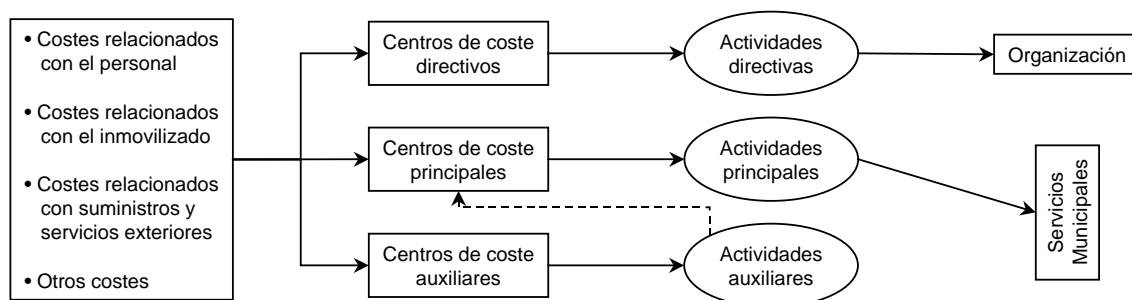


Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, y a modo de resumen, todo el proceso de cálculo del coste de los servicios públicos municipales que permita finalmente calcular el coste total de los mismos para poder tomarlo como referencia a la hora de fijar tasas y precios públicos puede sintetizarse en la figura 6.

la denegación de la licencia, sino que pueden ser objeto de subsanación en el mismo procedimiento.

Figura 6. *Proceso de cálculo del coste de los servicios públicos municipales*



Fuente: Buendía (1999b: 642)

4. BIBLIOGRAFÍA

BUENDÍA CARRILLO, D. (1999a): "Análisis, cálculo y control del coste de los servicios públicos municipales", *Técnica Contable*, nº 607, julio, pp. 541-558.

BUENDÍA CARRILLO, D. (1999b): "Análisis, cálculo y control del coste de los servicios públicos municipales (conclusión)", *Técnica Contable*, nº 608-609, agosto-septiembre, pp. 639-650.

HERBERT, L; KILLOUGH, L.N.; STEISS, A.W. (1987): *Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations*, McGraw-Hill, Inc.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, BOE nº 80, de 3 de abril; corrección de errores en BOE nº 139, de 11 de junio.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, BOE nº 90, de 15 de abril.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, BOE nº 313, de 30 de diciembre; corrección de errores en BOE nº 193, de 14 de agosto de 1989.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, BOE nº 167, de 14 de julio; corrección de errores en BOE nº 236, de 2 de octubre.

MINISTERIO DE ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (MAP) (1999): *Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales (1998)*, MAP, Madrid.

SIERRA, M. y SÁNCHEZ, R. (1999): "Tasas y precios públicos: reformas necesarias", *Análisis Local*, nº 26, septiembre/octubre, pp. 21-30.

ANEXO 1. PRESUPUESTOS CONSOLIDADOS DE LAS ENTIDADES LOCALES, 1998 (INGRESOS EN PORCENTAJES)

CAPÍTULOS	MUNICIPIOS			CORPORACIONES PROVINCIALES			TRANSFERENCIAS INTERNAS
	Mayores de 20.000 habitantes	Menores de 20.000 habitantes	TOTAL	Diputaciones Provinciales	Diputaciones Forales	TOTAL	
1. IMPUESTOS DIRECTOS	31%	22%	28%	4%	43%	27%	
2. IMPUESTOS INDIRECTOS	4%	4%	4%	7%	48%	31%	
3. TASAS Y OTROS INGRESOS	14%	18%	15%	5%	2%	3%	
4. TRANSFERENCIAS CORRIENTES	30%	25%	28%	57%	3%	25%	57%
5. INGRESOS PATRIMONIALES	2%	3%	2%	1%	0%	1%	
TOTAL OPERACIONES CORRIENTES	81%	71%	77%	74%	96%	87%	57%
6. ENAJENACIÓN DE INVERSIONES REALES	3%	4%	3%	1%	0%	0%	
7. TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	6%	17%	10%	11%	1%	5%	43%
TOTAL OPERACIONES DE CAPITAL	9%	21%	13%	11%	1%	5%	43%
TOTAL OPERACIONES NO FINANCIERAS	90%	91%	90%	85%	97%	92%	100%
8. ACTIVOS FINANCIEROS	0%	0%	0%	1%	0%	1%	
9. PASIVOS FINANCIEROS	10%	8%	9%	13%	3%	7%	
TOTAL OPERACIONES FINANCIERAS	10%	9%	10%	15%	3%	8%	0%
TOTAL	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

CAPÍTULOS	MUNICIPIOS			CORPORACIONES PROVINCIALES			TRANSFERENCIAS INTERNAS
	Mayores de 20.000 habitantes	Menores de 20.000 habitantes	TOTAL	Diputaciones Provinciales	Diputaciones Forales	TOTAL	
1. IMPUESTOS DIRECTOS	39%	32%	36%	5%	45%	31%	
2. IMPUESTOS INDIRECTOS	5%	5%	5%	9%	50%	36%	
3. TASAS Y OTROS INGRESOS	18%	25%	20%	7%	2%	4%	
4. TRANSFERENCIAS CORRIENTES	37%	35%	36%	77%	3%	29%	100%
5. INGRESOS PATRIMONIALES	2%	4%	3%	1%	0%	1%	
TOTAL OPERACIONES CORRIENTES	100%	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fuente: Elaboración propia a partir de MAP (1999: 210-211)

ANEXO 2. ESTADÍSTICA DE COSTES REFERIDA A LA SECCIÓN *GERENCIA DE URBANISMO*

Lugares de coste	Total	Gerencia de urbanismo				
		Subsección de planeamiento		Subsección de arquitectura		Subsección económico-financiera y de personal
		Negociado jurídico	Negociado técnico	Negociado jurídico	Negociado técnico	Gestión económico-financiera y de personal
REPARTO PRIMARIO: Costes relacionados con el personal: - Sueldos y salarios - Seguridad social a cargo del Ayto. - Previsión social - ... Costes relacionados con el inmovil.: - Amortizaciones - Mantenimiento - Conservación - ... Costes relacionados con suministros y servicios exteriores: - Arrendamientos - Trabajos realizados por otras empresas - Suministros - ... Otros costes: - Tributos - Coste de materiales - ...						
TOTAL COSTES PRIMARIOS						

Lugares de coste	Total	Gerencia de urbanismo				
		Subsección de planeamiento		Subsección de arquitectura		Subsección económico-financiera y de personal
		Negociado jurídico	Negociado técnico	Negociado jurídico	Negociado técnico	Gestión económico-financiera y de personal
Lugares de coste auxiliares						
COSTES PRIMARIOS						
REPARTO SECUNDARIO:						
Gestión económico-financiera y de personal						
COSTES TOTALES						