



Deputación  
DA CORUÑA

SERVIZO DE ORZAMENTOS  
E ASISTENCIA ECONÓMICA A CONCELLOS

## **CONSULTA QUE FORMULA LA EXCMA DIPUTACIÓN PROVINCIAL DE A CORUÑA EN RELACIÓN AL CONTENIDO DE LA REGLA 48.3 DE LA ORDEN HAP/1781/2013 DE 20 DE SEPTIEMBRE POR LA QUE SE APRUEBA LA INSTRUCCION DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD**

### **PLANTAMIENTO DE LA CONSULTA**

**Primero.** La Regla 48 de la Orden HAP/1781/2013 recoge como documentación complementaria a la Cuenta General , en su punto 3 , la siguiente :

*"Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además a su Cuenta General :*

- a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos*
- b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos."*

**Segundo.** En la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, del Anexo que se integra en el contenido normativa de la Orden citada, figura en el punto "11ª Memoria", la siguiente consideración .

*"f)La información contenida en las notas 26 "información sobre el coste de las actividades" y 28 "Indicadores de gestión", se elaborará al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior"*

**Tercero.** La Resolución de 28 de julio de 2011 de la propia IGAE, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de la cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, define los criterios, conceptos técnicos y estructuras organizativas que permitan la consecución de estudios individualizados de los costes de actividad de las entidades, con la premisa de la individualización respecto de aquellas actividades relacionadas con la obtención de ingresos por tasas y precios públicos. Todo ello sobre la base de una estructura de centros de coste que adelanta una visión organicista del modelo de contabilidad analítica, con la aplicación de modelos que permitan la agregación de información de las distintas actividades de forma que constituyan el "output" de un modelo diseñado para una cierta **complejidad organizativa, funcional y prestacional**, con la ejecución de distinta actividades, unas auxiliares (a su vez de distintos niveles) y otras de nivel superior con reglas de imputación definidas en los distintos centros de actividad



Deputación  
DA CORUÑA

SERVIZO DE ORZAMENTOS  
E ASISTENCIA ECONÓMICA A CONCELLOS

**Cuarta.** En la realidad de la Administración Local, existen entidades locales de ámbito superior al municipio (mancomunidades, especialmente) cuyo objeto y naturaleza fundacional toma como base alguna actividad de promoción conjunta de determinados aspectos de su patrimonio, entorno medioambiental etc, que coadyuva a la difusión y realce de aquellos con la finalidad de fomentar la promoción turística o similar de forma conjunta. La estructura organizativa y presupuestaria de tales entidades dista de la complejidad que se plantea en los modelos y procedimientos del Reglamento de la IGAE de julio de 2011 respecto a la identificación y cuantificación de los costes de actividades e indicadores de gestión, verificándose en la realidad la imposibilidad de cumplimiento de tales objetivos por la insuficiencia de disponibilidades materiales y personales para la llevanza, aplicación y mantenimiento de procedimientos de contabilidad analítica con los criterios y reglas de imputación definidos en el citado Reglamento, aun cuando el soporte técnico se ponga a su disposición por los servicios de asistencia de las instituciones provinciales.

#### **CONSULTA QUE FORMULA LA EXCMA DIPUTACIÓN PROVINCIAL DE A CORUÑA.**

A la vista del escenario normativo planteado y la realidad de existencia de entidades locales de ámbito superior al municipal, pero de escasa entidad presupuestaria tanto en términos cuantitativos, como cualitativos (realización de una única actividad con financiación de las aportaciones de los municipios asociados, o de la propia Diputación Provincial correspondiente), se plantea la siguiente consulta:

¿sería exigible para ellos la formulación de los Estados e Informes sobre Costes en los términos desarrollados reglamentariamente por la IGAE o bastaría con la explicación justificativa en estos términos de su no desarrollo, en atención todo ello a la proporcionalidad entre los fines, objetivos y procedimientos de contabilidad analítica en el Reglamento definidos, y la realidad de esta entidades con una dimensión organizativa, operativa y funcional básica, en las que las conclusiones de gestión en términos de economía, eficacia y eficiencia se reflejarían en las magnitudes derivadas de la propia ejecución presupuestaria?. Esta consulta genérica entendemos que podría tener su correspondiente **análisis diferenciado** respecto de las distintas realidades de entidades que formulan su consulta a este Servicio provincial (fundamentalmente mancomunidades y consorcios) pero con distinta casuística desde la perspectiva de su ámbito **POBLACIONAL** (según su población sea superior o inferior al límite de 50.000 habitantes que la Orden marca como obligatoria para los municipios), ámbito presupuestario relativo a si **FINANCIACIÓN** (según se financien con actividades gravadas con tasas y/o precios públicos o no), y ámbito competencial relativo a las **ACTIVIDADES** que motivan su existencia, a saber :



A) En el caso de entidades locales supramunicipales cuyo ámbito poblacional global conjunto **ni siquiera llegue a la cifra de 50.000 habitantes** (criterio éste utilizado para los municipios respecto de la obligatoriedad de incluir en el expediente de la Cuenta General las citadas Memorias), y su dimensión organizativa y presupuestaria se caracterice por su escasa relevancia cuantitativa limitándose a la realización de **una actividad o finalidad específica** que se constituye en su motivación fundacional (por ejemplo, promoción turística), y cuya **financiación** se concrete únicamente en la **aportación de los entes asociados o subvenciones de la Diputación Provincial**, esto es, sin actividad ninguna sujeta a tasas y/o precios públicos.

B) Entidades locales de ámbito superior como son las Mancomunidades, con **población global superior a 50.000 habitantes**, pero con dimensión organizativa y presupuestaria de escasa relevancia, limitándose a la **realización de una actividad o finalidad específica**, y con **financiación** concretada en **aportación de los entes y/o subvenciones de la Diputación**, esto es, sin actividad ninguna sujeta a tasas y/o precios públicos.

C) En el supuesto singular de los **Consortios**, con ocasión de la cuestión relevante sobre su **consideración** o no como **entidad local**, en aplicación conjunta de la **Ley 40/2015 LRJSP y la Ley de la CCAA Galicia 5/1997** de Administración Local de Galicia, se plantea por distintos Consortios la obligación de incorporar a su Cuenta General respectiva, la documentación a que hace referencia la Regla 48 de la Orden HAP/1781/2013, formulándose **consulta** en este sentido por Consortios con distinta adscripción, realizando actividades parcialmente financiadas con la aplicación de **tasas y/o precios públicos**:

1. **Consortio** para la prestación de la actividad de prestación de extinción de incendios, adscrito a la propia Diputación Provincial y dependiente de ésta, que **individualmente considerado no incorpora** esa documentación ni aplica contabilidad analítica, siendo la **Diputación** de la que depende, la que presenta ese **estudio de costes** en el que se **incluye** y consolida la **actividad de prestación de extinción de incendios** desarrollada por el consorcio

2. **Consortio** de entidades locales **municipales**, que figura **adscrito** a una de ellas pero que **no presenta** la documentación relativa a las memorias referenciadas en la Orden HAP/1781/2013, por **no aplicar contabilidad de costes**, por no estar obligado, siendo su ámbito poblacional (la del **municipio** al que se adscribe el Consorcio) **inferior a 50.000 habitantes**

Agradeciéndole de antemano su atención, quedamos a la espera de su contestación.

## **CONTESTACIÓN**

En primer lugar y respondiendo a su pregunta acerca del buzón más adecuado para plantear su consulta sobre contabilidad pública local le informamos de que el buzón más adecuado es éste desde el que le contestamos: [ccll@igae.hacienda.gob.es](mailto:ccll@igae.hacienda.gob.es).

En relación con las cuestiones que nos plantea sobre la información de las Notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales (modelo Normal), le hacemos las siguientes consideraciones:

Como sabe, el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, anexo a la Instrucción del modelo normal de contabilidad local (ICN) aprobada por Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, incorpora en la memoria de las cuentas anuales dos notas, la 26 y la 27, cuya cumplimentación obligatoria se ha demorado por la disposición transitoria tercera de la citada Orden hasta las cuentas anuales del ejercicio 2017. La información a que se refieren las citadas notas no se incluye en la memoria del modelo Simplificado de contabilidad local y, en consecuencia, ninguna entidad que aplique dicho modelo Simplificado estará obligada a suministrar la información sobre costes y sobre indicadores de gestión a que se refieren las notas 26 y 27 de la memoria del modelo Normal de contabilidad local.

De acuerdo con las normas de elaboración de las cuentas anuales, apartado 11.f), para estar obligado a cumplimentar las notas 26 y 27 de la memoria han de darse dos requisitos:

- uno subjetivo: tratarse de una entidad contable incluida en el ámbito subjetivo de la Cuenta General de un municipio con población superior a 50.000 habitantes o de una entidad local de ámbito superior, que apliquen el modelo normal de contabilidad local.
- otro objetivo: prestar servicios o actividades que se financien con tasas o precios públicos. Y la información de las notas 26 y 27 de la memoria se referirá, al menos, a aquellos servicios o actividades financiadas con tasas o precios públicos.

En su consulta plantea si están obligadas a cumplimentar las notas 26 y 27 de la Memoria de las Cuentas Anuales diversos tipos de entidades que aplican el modelo normal de contabilidad local: entidades supramunicipales en general, Mancomunidades y Consorcios. Y para contestarle diferenciando, como nos solicita, las distintas entidades que usted identifica, debemos comprobar si cada uno de esos tipos de entidades cumplen o no los dos requisitos citados en los párrafos anteriores, es decir, que se trate de una entidad incluida en el ámbito subjetivo de la Cuenta General de un municipio de más de 50.000 habitantes o de una entidad local de ámbito superior, y que además preste servicios o realice actividades que se financien con tasas o precios



públicos (con que se preste un solo servicio o se realice una única actividad financiada de esta manera se cumplirá el requisito objetivo):

- A) *Entidades locales supramunicipales cuyo ámbito poblacional global conjunto ni siquiera llegue a la cifra de 50.000 habitantes, ..... limitándose a la realización de una actividad o finalidad específica ....., y cuya financiación se concrete únicamente en la aportación de los entes asociados o subvenciones de la Diputación Provincial.*

En este caso se cumple el primero de los requisitos pues es una entidad de ámbito superior al municipal cuyas cuentas anuales se incluyen, naturalmente, en su Cuenta General, pero no se cumple el segundo de los requisitos, pues según se apunta en el texto de su consulta estas entidades supramunicipales no prestan ningún servicio o actividad financiado con tasas o precios públicos. En consecuencia, **las entidades a que se refiere este apartado A) NO tendrían la obligación de cumplimentar las Notas 26 y 27 de la memoria de sus cuentas anuales.**

Téngase en cuenta que la población es un elemento del Municipio (artículo 11.2 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local) y por eso la población correspondiente al ámbito territorial de las entidades de ámbito superior al municipio carece de relevancia a estos efectos.

- B) *Entidades locales de ámbito superior como son las Mancomunidades, con población global superior a 50.000 habitantes, ....., limitándose a la realización de una actividad o finalidad específica, y con financiación concretada en aportación de los entes y/o subvenciones de Diputación, esto es, sin actividad ninguna sujeta a tasas y/o precios públicos.*

Por las mismas razones que en el apartado A) anterior, **estas entidades NO estarían obligadas a cumplimentar las notas 26 y 27 de la memoria de sus cuentas anuales.**

- C) *Consortios ....., realizando actividades parcialmente financiadas con la aplicación de tasas y/o precios públicos.*

1. *Consortio para la prestación de la actividad de extinción de incendios, adscrito a la propia Diputación Provincial .....*

Dado que, en virtud del artículo 122.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, las cuentas anuales del Consorcio se incluyen en la Cuenta General de la entidad local de adscripción, en este caso, de la Diputación Provincial, se cumple el requisito subjetivo para estar obligado a cumplimentar las notas 26 y 27 de la Memoria de sus cuentas anuales pues se trataría de una entidad (el Consorcio) incluida en el ámbito subjetivo de la Cuenta General de una entidad local de ámbito superior (la Diputación Provincial).

Cumplido el requisito subjetivo, la obligación o no del Consorcio de incluir en la Memoria de sus cuentas anuales la información relativa a las notas 26 y 27 dependerá del cumplimiento o no del requisito objetivo, es decir, de que el servicio de extinción de incendios se financie o no con tasas o precios públicos. Y, como según nos indica en su consulta, el servicio se



financia parcialmente con tasas o precios públicos **el Consorcio estaría obligado a suministrar la información de las notas 26 y 27 de la memoria de sus cuentas anuales.**

2. *Consortio de entidades locales municipales, que figura adscrito a una de ellas ....., siendo su ámbito poblacional (la del municipio al que se adscribe el Consorcio) inferior a 50.000 habitantes.*

Dado que, tal y como ha quedado expuesto en el apartado 1 anterior, las cuentas anuales de los Consorcios deben incluirse en la Cuenta General de la entidad local de adscripción, en este caso, en la Cuenta General de un municipio de población inferior a 50.000 habitantes, no se cumple el requisito subjetivo para que este Consorcio esté obligado a cumplimentar las notas 26 y 27 de la memoria de sus cuentas anuales pues se trata de una entidad (el Consorcio) incluida en el ámbito subjetivo de la Cuenta General de un municipio que no tiene más de 50.000 habitantes. El requisito objetivo, sin embargo, sí se cumple pues, según nos indica en su consulta, los servicios que presta o las actividades que realiza este tipo de Consorcios se financian parcialmente mediante tasas o precios públicos. Por tanto, **estos Consorcios NO estarían obligados a cumplimentar las notas 26 y 27 de la memoria de sus cuentas anuales.**

En resumen, **ninguna de las entidades a que se refieren los apartados A), B) y C)2 estaría obligada a presentar en sus cuentas anuales de 2017 la información de las notas 26 y 27 de la memoria**, pues ninguna cumple los dos requisitos exigidos. Sin embargo, **el Consorcio a que se refiere el apartado C)1 estará obligado a suministrar en sus cuentas anuales de 2017 la información de las notas 26 y 27** de la memoria por cumplir los dos requisitos exigidos.

Conviene tener en cuenta que las variables que sirven para determinar la obligación de suministrar la información de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, pueden experimentar variaciones de modo que los cambios en la población de un municipio, los cambios de entidad de adscripción en el caso de los Consorcios o la modificación del régimen de financiación de algún servicio público pueden hacer que la entidad deje de estar obligada a elaborar la información de las notas 26 y 27, o pase a estarlo.

Lo comentado hasta aquí respecto a la obligación de cumplimentar la información de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales, es independiente de la obligación de acompañar a la Cuenta General de la entidad local la Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos prevista en el artículo 211.a) TRLRHL y recogida en la regla 48.3.a) ICN. En ausencia de desarrollo reglamentario del artículo 211 TRLRHL, entendemos que los ámbitos subjetivo y objetivo, así como el contenido de la Memoria del art. 211.a) no coinciden exactamente con los de las notas 26 y 27 de la memoria de las cuentas anuales. Así:

- el ámbito subjetivo de la Memoria del art. 211.a) incluiría a los municipios de más de 50.000 habitantes, a las entidades de ámbito superior que apliquen el modelo normal de contabilidad local y, además, a las entidades locales de ámbito superior al municipal que apliquen el modelo simplificado.



Deputación  
DA CORUÑA

SERVIZO DE ORZAMENTOS  
E ASISTENCIA ECONÓMICA A CONCELLOS

- el ámbito objetivo de la Memoria del art. 211.a) incluiría todos los servicios públicos prestados por la entidad local, cualquiera que sea su forma de gestión y con independencia de si se financian o no con tasas y precios públicos.
- A diferencia de lo que ocurre con la información de las notas 26 y 27, la información a incluir en la Memoria del art. 211.a) no está normalizada.

Para terminar, y por la referencia que usted hace a la contabilidad analítica en relación con los Consorcios del apartado C), le informamos que de conformidad con el artículo 122.1 de la Ley 39/2015, los Consorcios estarán sujetos al régimen de contabilidad de la Administración Pública a la que estén adscritos. En el ámbito local esto equivale a otorgarles la condición de "entidad contable" descrita en la regla 2 de las Instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local (ICN e ICS) y, correlativamente, a incluirlos en el ámbito de aplicación de dichas Instrucciones al mismo nivel que las entidades locales y sus organismos autónomos. Por tanto, a la contabilidad de los Consorcios adscritos a entidades locales les serán de aplicación las normas contables del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la Instrucción del modelo, normal o simplificado, de contabilidad local:

El TRLRHL, al relacionar los fines de la contabilidad pública local en su artículo 205, incluye en el apartado c) "*Determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios*". Por su parte, la ICN en su regla 13 b) y la ICS en su regla 14 b) expresan este fin de la contabilidad pública local diciendo que la contabilidad debe "*Facilitar información para la determinación del coste y rendimiento de los servicios públicos*". De los preceptos citados se deduce que las entidades locales, sus organismos autónomos y los Consorcios adscritos a ellas tienen la obligación de llevar una contabilidad analítica que permita determinar el coste y rendimiento de los servicios públicos.

Ahora bien, la normativa contable citada no atribuye la llevanza de dicha contabilidad analítica a la Intervención (o Secretaría-Intervención u órgano de la entidad que tenga atribuida la función de contabilidad), si bien el Presidente de la entidad local podrá asignársela a dicho puesto de trabajo en virtud del artículo 6.3 del Real Decreto 128/2018, de 16 de marzo, por el que se regula el régimen jurídico de los funcionarios de Administración local con habilitación de carácter nacional, pudiendo asignarse también a otro puesto de trabajo distinto.

Un saludo,

DIVISIÓN I: PLANIFICACIÓN Y DIRECCIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA.  
OFICINA NACIONAL DE CONTABILIDAD.  
INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO.