

Análisis económico-financiero de los Ayuntamientos asturianos de mayor población.



Ayuntamiento de
Oviedo



Ayuntamiento de
Gijón



Ayuntamiento de
Avilés

Autor: Lucía Díaz Llovio.

Tutor: Ana Isabel Cárcaba García.

Junio 2013.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	Pág.1
2. ESTRUCTURA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA	Pág.2
2.1. ¿QUÉ ES UNA ENTIDAD LOCAL?	Pág.2
2.2. ¿CUÁLES SON LAS ENTIDADES DEPENDIENTES DE UNA ENTIDAD LOCAL?.....	Pág.4
2.3. ¿QUÉ COMPETENCIAS TIENE UNA ENTIDAD LOCAL?.....	Pág.5
3. EL CONTROL SOBRE LA ACTIVIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS....	Pág.7
3.1. FINALIDAD	Pág.7
3.2. CONTROL INTERNO	Pág.8
3.3. CONTROL EXTERNO... ..	Pág.8
4. INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA.....	Pág.10
4.1. LA CONTABILIDAD PÚBLICA	Pág.10
4.2. LA CONDICIÓN FINANCIERA Y LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA.....	Pág.14
4.3. LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA PARA EL ANÁLISIS DE LAS ENTIDADES	Pág.15
5. SITUACIÓN DE LA RENDICIÓN DE CUENTAS EN EL ÁMBITO NACIONAL	Pág.17
5.1. EVOLUCIÓN DE LOS NIVELES DE RENDICIÓN POR COMUNIDAD AUTÓNOMA...Pág.17	
5.2. EVOLUCIÓN DE LOS NIVELES DE RENDICIÓN POR TIPO DE ENTIDAD.....Pág.18	
5.3. EVOLUCIÓN DE LOS NIVELES DE RENDICIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS POR TRAMOS DE POBLACIÓN.....Pág.20	
6. ANÁLISIS PRESUPUESTARIO, ECONÓMICO Y FINANCIERO DE LOS LOS AYUNTAMIENTOS DE OVIEDO, GIJÓN Y AVILÉS.....	Pág.22
6.1. ANÁLISIS PRESUPUESTARIO	Pág.22
6.1.1. Análisis de la ejecución presupuestaria.....	Pág.23

6.1.2. Análisis de los servicios prestados.....	Pág.25
6.1.3. Análisis de los ingresos corrientes.....	Pág.27
6.1.4. Análisis de las inversiones.....	Pág.29
6.1.5. Análisis del endeudamiento.....	Pág.31
6.1.6. Equilibrio presupuestario.....	Pág.33
6.2. ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO.....	Pág.35
6.2.1. Análisis de la solvencia y liquidez.....	Pág.35
7. CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.....	Pág.41
7.1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.....	Pág.41
7.2. PROYECTO FEMP.....	Pág.42
8. CONCLUSIONES	Pág.44
9. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	Pág.48

1. Introducción.

En el trabajo que nos ocupa se va a proceder a analizar las cuentas anuales de los tres Ayuntamientos asturianos de mayor tamaño: Oviedo, Gijón y Avilés, durante los dos últimos años para los que se dispone de información, esto es, 2010 y 2011. Se pretende realizar una comparativa extrayendo la información más relevante de modo que se obtenga una visión de la situación actual y su evolución a lo largo de los años estudiados, para finalmente ofrecer una visión de la realidad vigente en cada uno los tres Ayuntamientos analizados.

El objetivo principal del trabajo consiste en ofrecer un estudio profesional acerca de la situación económico-financiera de estos tres entes municipales, de manera que sirva de ayuda a los gestores y resto de profesionales que desarrollan su labor en el sector público local.

Para contextualizar el análisis y ofrecer una base de información sobre la que desarrollar el examen de las Entidades locales, antes de realizar el análisis se abordarán los siguientes temas: la estructura de la Administración Pública en España, la importancia del control sobre ésta, los principales rasgos de la información contable pública y la situación en cuanto a rendición de cuentas en el ámbito nacional.

A continuación se desarrollará el análisis de las principales magnitudes extraídas de la información económico-financiera de las entidades y años anteriormente mencionados.

Una vez concluido este análisis se abordará someramente el tema de la Contabilidad de costes con el objetivo de ofrecer breve visión sobre el tema y dar a conocer la importancia de ésta como instrumento en la gestión pública y la situación actual respecto a ella.

Por último, finaliza el trabajo con un apartado de conclusiones en el que se recalcarán los aspectos más significativos del análisis y se realizará un resumen de la situación de cada uno de los Ayuntamientos analizados.

2. Estructura de la Administración Pública en España.

La Administración española está organizada en tres niveles diferentes: la Administración estatal, la Administración autonómica y la Administración local.

El presente estudio atiende al ámbito de la **Administración local**, constituida por **Entidades Locales**, éste se centra en el análisis presupuestario económico y financiero de tres Entidades locales, en concreto, de los tres Municipios más importantes de Asturias: Oviedo, Gijón y Avilés. Para contextualizar el trabajo, se considera necesario definir previamente qué es una entidad local, qué tipo de entidades reciben esta denominación y cuáles son sus competencias.

2.1. ¿QUÉ ES UNA ENTIDAD LOCAL?.

De acuerdo con el texto refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL), las **Entidades locales** constituyen la **Administración local** que es la más cercana a los ciudadanos y está formada fundamentalmente por las **Provincias**, los **Municipios** y las **Islas** (Entidades locales territoriales, cuya existencia es necesaria o imperativa).

Las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla tienen competencias superiores a las de un Municipio y se asimilan a Comunidades Autónomas. No son por tanto Entidades locales.

Además, existen **otras Entidades locales** formadas por la Agrupación de Municipios tales como Mancomunidades, Comarcas y Áreas metropolitanas, y otras de ámbito territorial inferior al municipal como las Juntas vecinales, Parroquias etc.

Las Entidades locales también pueden constituir Consorcios.

A continuación se definen brevemente los tipos de Entidades locales anteriormente apuntadas:

MUNICIPIOS

El **Municipio** es la Entidad básica de la organización territorial del Estado. Al ser la entidad más cercana al ciudadano sirve de cauce inmediato de participación en los

asuntos públicos. El órgano de gobierno del Municipio es el **Ayuntamiento** que está integrado por el Alcalde y los Concejales. La organización de los Ayuntamientos se encuentra desarrollada en los artículos 19 a 24 de la Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local y en el Título X de dicha Ley para los Municipios de gran población.

En el **Principado de Asturias**, los **Municipios** reciben el nombre tradicional de **Concejos**, según su Estatuto de Autonomía. Éstos a su vez se dividen tradicionalmente en **Parroquias**.

Tienen la consideración de Municipios de gran población aquellos que superen los 250.000 habitantes, las capitales de Provincia de más de 175.000 habitantes y, previa solicitud de los Ayuntamientos con autorización de la Comunidad Autónoma, las capitales de Provincia, de Comunidad Autónoma y los que superen los 75.000 habitantes con características económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

PROVINCIAS

La **Provincia** es una Entidad local determinada por la agrupación de Municipios y división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado. Tiene como fines específicos garantizar los principios de solidaridad y equilibrio intermunicipales. El gobierno de la Provincia corresponde a la **Diputación** y su organización se encuentra enunciada en los artículos 32 a 35 de la Ley 7/1985 Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Además, existen **regímenes especiales** que son los **forales** de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, las **Comunidades Autónomas uniprovinciales** y la Foral de Navarra que asumen las competencias que corresponden a las **Diputaciones**.

ISLAS

Los **Consejos Insulares** de las Islas Baleares y los **Cabildos Insulares** Canarios, son considerados también Entidades locales, constituyendo por tanto parte de la Administración local.

OTRAS ENTIDADES LOCALES

Por agrupación de Municipios

Las **Comarcas** u otras Entidades que agrupen varios Municipios cuyas características determinen intereses comunes.

Las **Áreas metropolitanas**, integradas por los Municipios de grandes aglomeraciones urbanas entre cuyos núcleos de población existan vinculaciones económicas y sociales que hagan necesarias la planificación conjunta y la coordinación de determinados servicios y obras.

Las **Mancomunidades**, formadas por Municipios que se asocian para la ejecución de obras y servicios que sean de su competencia.

De ámbito territorial inferior al Municipio.

Por último las Entidades de ámbito territorial inferior al Municipio, (parroquias, juntas vecinales, lugares, caseríos, ...) reguladas por las Leyes de las Comunidades Autónomas sobre régimen local, para la administración descentralizada de núcleos de población separados.

CONSORCIOS

También es posible la existencia de otras Entidades locales, constituidas por la voluntad de sus integrantes, como son los **Consortios**. Inicialmente previstos como forma especial de gestión de servicios públicos, se configuran como entidades constituidas por Entidades locales, con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones públicas.

2.2. ¿CUÁLES SON LAS ENTIDADES DEPENDIENTES DE UNA ENTIDAD LOCAL?

Las Entidades locales para prestar los servicios públicos o realizar actividades pueden constituir **organismos autónomos, entidades públicas empresariales y sociedades mercantiles** cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad local o a un ente público dependiente de la misma. Estas organizaciones aunque dependen de la Entidad local, tienen personalidad jurídica propia.

Las Entidades locales están obligadas a prestar una serie de servicios públicos. En virtud del principio de autoorganización administrativa, la Administración titular del servicio puede elegir la modalidad para la gestión del mismo. Las formas de gestión posibles son la gestión directa y la gestión indirecta.

La **gestión directa** de servicios públicos es aquella en la que presta el servicio la Administración con su propia estructura y organización, bien de forma centralizada o de forma descentralizada a través de una entidad jurídica, como es el caso de las entidades dependientes de una Entidad local. Por el contrario, en la **gestión indirecta** la Administración encomienda a otra persona o entidad la prestación del servicio.

La creación de **entidades dependientes** de una Entidad local, está prevista en la Ley 7/1985 Reguladora de Bases del Régimen Local y en el Real Decreto Legislativo 781/1986 por el que se aprueba el Texto refundido de disposiciones legales vigentes de régimen local, como posibles formas de gestión directa de los servicios públicos locales (artículo 85.2 A) de la LRBRL. Estas entidades son:

Organismos autónomos: Realizan actividades fundamentalmente administrativas y sus cuentas están sometidas a la Contabilidad Pública.

Entidades públicas empresariales: Realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica y se someten al régimen contable privado.

Sociedades mercantiles: Son otra posible forma de gestión directa de los servicios públicos locales y están sometidos al Plan General de Contabilidad del Sector privado.

En los tres tipos de entidad las cuentas deben rendirse formando parte de la Cuenta general de la Entidad principal.

2.3. ¿QUÉ COMPETENCIAS TIENE UNA ENTIDAD LOCAL?

La Constitución española garantiza la autonomía de los Municipios (artículo 140), define a la Provincia como agrupación de Municipios (artículo 141) y señala que las Haciendas locales deben disponer de los medios suficientes para el desempeño de sus funciones (artículo 142).

Las competencias de las Entidades locales pueden ser **competencias propias** de las entidades territoriales atribuidas por la Ley o **competencias atribuidas** por delegación. Se regulan fundamentalmente en los artículos 7, 25 y 36 de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (en adelante LRBRL).

El artículo 25 de la LRBRL recoge las competencias específicas de los Municipios, señalando que los mismos, para la gestión de sus intereses y en el ámbito de sus competencias, puede promover toda clase de actividades y prestar los servicios

públicos que contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de los vecinos. El Municipio, con el Ayuntamiento como órgano de gobierno, en todo caso, ejercerá competencias en las siguientes materias:

- Seguridad en lugares públicos.
- Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.
- Protección civil, prevención y extinción de incendios.
- Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística.
- Promoción y gestión de viviendas.
- Parques y jardines, pavimentación de las vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales.
- Patrimonio histórico- artístico y protección del medio ambiente.
- Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de consumidores y usuarios.
- Protección de la salubridad pública; participación en la gestión de la atención primaria de la salud.
- Cementerios y servicios funerarios; prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.
- Suministro de agua y alumbrado público.
- Servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- Transporte público de viajeros.
- Actividades o instalaciones culturales y deportivas, ocupación del tiempo libre y turismo.
- Participación en la programación de la enseñanza y cooperación con la Administración educativa en la creación, construcción y sostenimiento de los centros docentes públicos.

La ley determinará las competencias municipales en estas materias. Además les pueden atribuir competencias las leyes del Estado y de las Comunidades Autónomas en los diferentes sectores de la acción pública.

3. El control sobre la actividad de la Administración local.

El carácter público de las entidades que conforman la Administración local convierte al control sobre éstas en un instrumento fundamental para la transparencia de cara a los ciudadanos, contribuyendo a velar por la adecuada gestión de los recursos confiados.

El artículo 103 de la Constitución establece que la Administración Pública sirve con objetividad a los intereses generales. Estos intereses generales, en la teoría jurídico política actual, están representados en las diferentes ramas de las autoridades estatales de Gobierno y Administración pública, tales como las de salud pública, educación, protección del medio ambiente, seguridad, el Ministerio Público en asuntos de justicia. etc.

El control sobre la actividad de la Administración Pública (ya sea local, autonómica o estatal) tiene como objetivo velar por su correcta actuación, de acuerdo a su naturaleza y objetivos.

3.1. FINALIDAD.

La finalidad última del control interno de la Entidad local es garantizar que la actividad económico-financiera de dicha Entidad se adecue a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia velando por la adecuada gestión de los recursos que le son confiados.

Este control contribuye a reforzar la transparencia ante el ciudadano de las cuentas de la Entidad local, de forma que éstas proporcionen una información fiable, completa, profesional e independiente sobre la gestión desarrollada por la Administración.

La garantía de transparencia en la gestión económica desarrollada por una Entidad local exige que su actividad financiera esté sujeta a diversos procedimientos de control interno que pueden concretarse en tres aspectos:

1. Verificar el cumplimiento de la normativa que resulte de aplicación a la gestión objeto del control (control de legalidad).
2. Verificar el adecuado registro y contabilización de las operaciones realizadas, y su fiel y regular reflejo en las cuentas y estados que, conforme a las disposiciones aplicables, deba formar cada órgano o entidad.

3. Evaluar que la actividad y los procedimientos objeto de control se realizan de acuerdo con los principios de buena gestión financiera.

3.2. CONTROL INTERNO.

La función de control interno de la Entidad local se realiza sobre todos los aspectos relacionados con su gestión económica, la de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles dependientes.

En la Administración local española el control interno de cada entidad está atribuido a la Intervención Municipal quien lo realiza a través de los tres tipos de control que establece nuestra legislación local: función interventora, función del control financiero y control de eficacia. Tres tipos de actuaciones encaminadas a garantizar la adecuada gestión económica de los representantes de la Entidad local:

-Función interventora. Comprenderá:

La intervención crítica o previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos de valores.

La intervención formal de la ordenación del pago.

La intervención material del pago.

La intervención y comprobación material de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones.

-Control financiero: tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los servicios de las Entidades locales, de sus organismos autónomos y de las sociedades mercantiles de ellas dependientes.

-El control de eficacia: consiste en la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones.

3.3. CONTROL EXTERNO.

La función de control externo es realizada por el Tribunal de Cuentas y, en su caso, por los Órganos de Control Externo en el ámbito autonómico. Los Órganos Autonómicos de Control Externo tienen atribuido, en su respectivo ámbito territorial, el control externo de la gestión económico-financiera de las instituciones y entidades del sector público autonómico y local. En la actualidad, de las 17 Comunidades

Autónomas, 13 cuentan con su correspondiente Órgano de Control Externo, en el caso de Asturias este órgano es la Sindicatura de Cuentas del Principado de Asturias.

El examen, análisis y valoración de la gestión económica de la Entidad local que realiza (materializado en un informe de fiscalización), tienen el carácter de externos a la Entidad local, por realizarse por funcionarios especializados que no están adscritos a la misma. Este control tiene por objeto determinar el sometimiento de la actividad económico-financiera de las Entidades locales a los principios de legalidad, eficiencia y economía, en relación con la ejecución de los presupuestos de ingresos y gastos.

Por lo tanto, el control externo es realizado por personal especializado que no pertenece a la estructura organizativa de la Entidad local. En consecuencia, una de sus primeras actuaciones es valorar la bondad de los procedimientos de control interno que tenga establecidos la Entidad, para poder determinar si los mismos son lo suficientemente fiables para salvaguardar los bienes y derechos de la misma.

En el ámbito local, el Tribunal de Cuentas y en su ámbito territorial los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, realizan la función de fiscalización externa, entendida como el examen, análisis y valoración de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades locales y de todos los organismos y sociedades de ellas dependientes.

En los Informes de fiscalización realizados por el Tribunal de Cuentas y por los Órganos de Control Externo se expondrán los resultados obtenidos, describiendo las deficiencias e irregularidades detectadas. Además, los informes propondrán las medidas para la mejora de la gestión económico-financiera de la Entidad local. Cuando a la vista del resultado de la fiscalización se considere necesario la promulgación de normas legales o la reforma de las vigentes, se incluirá en el Informe una recomendación en este sentido.

4. Información Contable Pública.

4.1. LA CONTABILIDAD PÚBLICA.

La **Contabilidad Pública** es la rama de la Contabilidad que se ocupa del análisis, medida y representación de la realidad económico-financiera de las Entidades públicas sin fines de lucro y que, sirviéndose de un conjunto de normas, principios y técnicas contables, persigue la elaboración y suministro de la información óptima en la que se apoya el control y la gestión.

Sus objetivos principales son servir de instrumento para la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

Al igual que en el ámbito de la Contabilidad del Sector Privado o empresarial podemos distinguir entre:

-Contabilidad financiera: Dirigida a usuarios externos de la entidad a través de los Estados contables o Cuentas anuales.

-Contabilidad de gestión: Dirigida a usuarios internos de la entidad, para los cuales resulta imprescindible en la toma adecuada de decisiones, ya que trata los costes asociados a la actividad productiva de la entidad.

La **principal característica** que diferencia a la Contabilidad Pública de la Contabilidad del Sector Privado es que la primera está sometida al régimen presupuestario.

El **Presupuesto** es una relación de gastos e ingresos, los primeros con cuantía de carácter limitativo y los segundos con cuantía de carácter estimativo, que muestra cuáles son las expectativas de la actuación de la Entidad.

Mientras que en el ámbito de la empresa privada es un documento de carácter indicativo y voluntario, en el ámbito público este documento forma parte del marco jurídico y financiero al que debe ajustarse obligatoriamente la actividad de la Entidad.

En el ámbito público, en el que vamos a realizar el análisis, ello hace patente la importancia de este documento que condiciona las actuaciones de la Entidad durante el año para el cual se elabora, ya que ésta ha de someter su actividad a ese presupuesto a lo largo del ejercicio económico para el que se realiza.

En el Presupuesto los gastos e ingresos se clasifican en **capítulos** según su naturaleza. A su vez estos capítulos de gastos e ingresos se pueden agrupar en

operaciones corrientes, operaciones de capital y operaciones financieras según cuál sea su destino, en el caso de los gastos o su origen, en el caso de los ingresos.

A continuación se puede ver un esquema donde se recoge la clasificación comentada.

Imagen 1. Clasificación económica del Presupuesto.

		GASTOS	INGRESOS		
CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DEL PRESUPUESTO	GASTOS POR OPERACIONES CORRIENTES	CAP. I. GASTOS DE PERSONAL	CAP. I. IMPUESTOS DIRECTOS	INGRESOS POR OPERACIONES CORRIENTES	
		CAP. II. GASTOS EN B. CORRIENTES Y SERV.	CAP. II. IMPUESTOS INDIRECTOS		
		CAP. III. GASTOS FINANCIEROS	CAP. III. TASAS Y OTROS INGRESOS		
		CAP. IV. TRANSFERENCIAS CORRIENTES	CAP. IV. TRANSFERENCIAS CORRIENTES		
	GASTOS POR OPERACIONES DE CAPITAL	CAP. VI. INVERSIONES REALES	CAP. VI. ENAJENACIÓN DE INV. REALES	INGRESOS POR OPERACIONES DE CAPITAL	
		CAP. VII. TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	CAP. VII. TRANSFERENCIAS DE CAPITAL		
	GASTOS POR OPERACIONES FINANCIERAS	CAP. VIII. ACTIVOS FINANCIEROS	CAP. VIII. ACTIVOS FINANCIEROS	INGRESOS POR OPERACIONES FINANCIERAS	
		CAP. IX. PASIVOS FINANCIEROS	CAP. IX. PASIVOS FINANCIEROS		

Fuente: Cárcaba et al (2012).

El Plan General Contable Público actualmente en vigor es el aprobado en 2010 (**PGCP 2010**). En él se recogen los **documentos contables** cuya presentación se exige a las Entidades públicas.

En el cuadro que se muestra a continuación podemos ver esos documentos junto con los que se exigen en el PGC 2007 y los que se exigían en el antiguo PGCP de 1994.

Imagen 2. Documentos contables exigidos.

PGCP 1994	PGC 2007 (empresarial)	PGCP 2010
Balance	Balance	Balance
cuenta del resultado económico patrimonial	cuenta de pérdidas y ganancias	cuenta del resultado económico patrimonial
---	estado de cambios en el patrimonio neto	estado de cambios en el patrimonio neto
---	estado de flujos de efectivo	estado de flujos de efectivo
estado de liquidación del presupuesto	---	estado de liquidación del presupuesto
memoria	memoria	memoria

Fuente: Cárcaba et al (2012).

Como puede verse, la exigencia en cuanto a la rendición de cuentas en el ámbito público ha aumentado con el actual PGCP de 2010 respecto al de 1994.

Los documentos que actualmente se exigen en el ámbito público son los mismos que los exigidos en el ámbito empresarial con el añadido del Estado de liquidación del presupuesto.

El **Estado de liquidación del presupuesto** recoge la Liquidación del presupuesto de gastos y del presupuesto de ingresos, así como el Resultado presupuestario.

En los organismos de carácter comercial e industrial podemos encontrar también un Resultado de operaciones comerciales.

Nos proporciona la información para interpretar en qué medida se ha llevado a la práctica el Presupuesto.

Liquidación del presupuesto de gastos: muestra la ejecución real de los créditos inicialmente establecidos en el presupuesto de gastos.

Liquidación del presupuesto de ingresos: muestra la liquidación de las previsiones inicialmente establecidas en el presupuesto de ingresos.

Resultado presupuestario: Muestra en qué medida los recursos obtenidos en el ejercicio han sido suficientes para atender las necesidades surgidas a lo largo del mismo.

A continuación, a modo de ejemplo, se puede ver una Liquidación del presupuesto de gastos de la forma en que aparece en el Portal de Rendición de Cuentas del Estado:

Imagen 3. Liquidación del presupuesto de gastos.

1.a Liquidación del presupuesto de gastos . Resumen por capítulos								
Capítulo	Créditos Iniciales	Modificaciones de Créditos	Créditos Definitivos	Gastos Comprometidos	Obligaciones Reconocidas Netas	Pagos	Obligaciones Pendientes de Pago a 31 de Diciembre	Remanentes de Crédito
1. Gastos de Personal	54.216.482,30	3.509.204,05	57.725.686,35	54.981.614,05	53.133.815,22	52.684.317,85	449.297,57	4.592.051,13
2. Gastos en Bienes Corrientes y Servicios	80.610.662,41	4.037.200,67	84.647.863,08	82.688.081,38	79.483.426,29	68.011.997,75	13.471.427,54	5.164.437,79
3. Gastos Financieros	6.111.522,10	-425.000,00	5.286.522,10	4.782.905,21	4.782.905,21	4.722.925,18	59.980,03	604.218,89
4. Transfereencias corrientes	28.162.483,88	1.262.838,61	29.425.322,49	28.280.042,48	28.116.574,80	24.724.850,56	3.421.224,24	1.260.425,09
6. Inversiones Reales	13.349.334,52	18.638.055,39	31.987.389,91	25.269.520,08	23.523.202,79	22.236.571,53	1.286.831,26	8.364.187,12
7. Transferencias de Capital	70.000,00	2.163.214,01	2.233.214,01	481.450,08	481.450,08	306.770,32	174.879,74	1.771.763,85
8. Activos financieros	425.500,33	0,00	425.500,33	424.952,10	424.952,10	424.952,10	0,00	608,23
9. Pasivos financieros	12.059.602,80	625.000,00	12.684.602,80	12.805.723,80	12.805.723,80	12.805.723,80	0,00	88.878,70
TOTAL	195.005.607,64	29.530.510,63	224.536.118,27	209.623.569,24	202.780.549,37	183.917.308,99	18.863.240,38	21.755.568,90

Fuente: Portal Rendición de Cuentas.

La estructura para el presupuesto de ingresos sería la misma, con las características que para éste se han comentado:

Imagen 4. Liquidación del presupuesto de ingresos.

II. Liquidación del presupuesto de ingresos. Resumen por capítulos										
Capítulo	Previsiones presupuestarias iniciales	Modificaciones de previsiones presupuestarias	Previsiones presupuestarias definitivas	Derechos Reconocidos	Derechos Anulados	Derechos Cancelados	Derechos Reconocidos Netos	Recaudación Neta	Derechos Pendientes de Cobro a 31 de Diciembre	Exceso/defecto previsión
1. Impuestos directos	96.413.458,62	0,00	96.413.458,62	97.862.688,61	2.209.149,23	135.920,20	95.507.622,18	86.866.502,76	8.641.116,42	-905.836,44
2. Impuestos indirectos	7.323.319,10	0,00	7.323.319,10	8.634.512,55	691.922,34	24,00	7.942.566,21	6.992.941,84	949.624,37	619.247,11
3. Tasas y otros ingresos	35.605.404,40	138.556,56	35.743.960,96	38.425.233,93	604.805,22	92.312,89	37.728.115,82	27.719.415,12	10.008.697,70	1.984.154,86
4. Transferencias corrientes	47.242.178,19	4.008.259,76	51.250.437,95	50.744.213,89	885.464,73	0,00	49.858.749,16	49.399.625,37	462.123,79	-1.391.888,79
5. Ingresos patrimoniales	626.186,41	73.025,86	699.212,27	826.682,00	0,00	0,00	826.682,00	711.302,50	115.380,10	127.470,33
6. Enajenación de inversiones reales	2.055.100,00	1.210.321,04	3.265.421,04	2.380.095,28	0,00	0,00	2.380.095,28	2.380.095,28	0,00	-885.325,76
7. Transferencias de capital	2.864.078,95	6.643.478,23	9.507.556,18	10.079.134,85	568,12	0,00	10.078.566,53	8.016.214,72	2.062.351,81	571.011,35
8. Activos financieros	375.981,97	13.275.073,64	13.650.955,61	456.825,14	2.383,95	0,00	456.241,19	455.285,54	955,65	-13.194.714,42
9. Pasivos financieros	2.500.000,00	4.181.797,54	6.681.797,54	6.969.901,93	0,00	0,00	6.969.901,93	6.969.901,93	0,00	288.104,39
TOTAL	195.005.607,64	29.530.510,63	224.536.118,27	216.371.088,58	4.394.290,59	228.257,09	211.748.540,90	189.508.288,06	22.240.252,84	-12.787.577,37

Fuente: Portal Rendición de Cuentas.

El Resultado presupuestario se presenta de la siguiente manera:

Imagen 5. Resultado presupuestario.

III. Resultado presupuestario				
Nombre del Estado	Derechos reconocidos netos	Obligaciones Reconocidas Netas	Ajustes	Resultado Presupuestario
a. Operaciones corrientes	191.883.735,97	165.545.220,52	0,00	26.318.515,45
b. Otras operaciones no financieras	12.458.661,81	24.004.652,95	0,00	-11.545.991,04
I. Total operaciones no financieras (a+b)	204.322.397,78	189.549.873,37	0,00	14.772.524,41
II. Activos financieros	456.241,19	424.952,10	0,00	31.289,09
III. Pasivos financieros	6.969.901,93	12.805.723,90	0,00	-5.835.821,97
RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I+II+III)	211.748.540,90	202.780.549,37	0,00	8.967.991,53
AJUSTES:				
IV. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales	0,00	0,00	3.731.268,47	0,00
V. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio	0,00	0,00	8.294.998,36	0,00
VI. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio	0,00	0,00	9.346.811,39	2.679.455,44
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II+III+IV+V+VI)	0,00	0,00	0,00	11.647.446,97

Fuente: Portal Rendición de Cuentas.

El resto de documentos exigidos son los mismos que en el ámbito empresarial y por lo tanto tienen la misma finalidad y presentación que aquellos, que a continuación se resumen brevemente:

Balance: Documento que representa la posición estática del Patrimonio neto, Activo y Pasivo de la Entidad.

Cuenta de resultado económico patrimonial: Equivale a la Cuenta de pérdidas y ganancias del plan empresarial. En el ámbito público no tiene sentido hablar de pérdidas o ganancias ya que las entidades no tienen un fin lucrativo, de ahí el cambio

en la denominación. Este documento cuantifica el resultado económico- patrimonial de la Entidad.

Estado de cambios en el patrimonio neto: Informa detalladamente de todos los cambios originados en el Patrimonio neto.

Estado de flujos de efectivo: Informa del origen, destino y movimiento de la tesorería e indica la variación neta de la misma en el ejercicio.

Memoria: Completa y amplía la información recogida en las cuentas anteriores.

Las Cuentas anuales deben representar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la Entidad de conformidad con las disposiciones legales.

Deben también suministrar información útil para la toma de decisiones y constituir un medio de rendición de cuentas de la Entidad por los recursos que le han sido confiados.

El Estado de liquidación del presupuesto, el Balance, y el Estado de Remanente de Tesorería (documento incluido en la Memoria), son los documentos que se van a utilizar como fuente de información para la realización del análisis que en este trabajo nos ocupa.

4.2. LA CONDICIÓN FINANCIERA Y LA INFORMACIÓN CONTABLE.

La **condición financiera** es la probabilidad de que un gobierno satisfaga a su vencimiento las obligaciones financieras frente a acreedores, empleados, contribuyentes y otros interesados, y las obligaciones de prestar servicios a sus electores, tanto en el presente como en el futuro.

La condición financiera así definida puede ser determinada a partir de la diferencia existente entre el nivel de gasto demandado (expenditure pressures) y el total de recursos disponibles para atender tal demanda (available resources).

Para la medición de esta condición financiera se deben tener en cuenta tres tipos de factores:

Factores ambientales:

Origen de los recursos/gastos futuros.

Posibles impactos de decisiones pasadas.

Factores organizativos: Implica el examen de:

Voluntad política para incrementar los recursos y atender nuevas demandas.

Capacidad de gestión.

Calidad de la información financiera.

Factores financieros: Examen de las finanzas internas del ente local. Análisis de los estados contables.

Es por tanto en el estudio de los factores financieros, donde entra en juego el análisis de los Estados contables como una de las partes importantes del examen de esa condición financiera, entendida ésta como su capacidad para atender las obligaciones y mantener el nivel de servicios prestado.

En esta labor cobra un papel protagonista el Presupuesto y su ejecución, información reflejada en el Estado de liquidación del presupuesto, un documento del que ya se había apuntado su relevancia dentro de la Contabilidad Pública. Todo ello sin restar interés al resto de documentos que también aportan información de utilidad para analizar la situación económica y financiera.

4.3. LIMITACIONES DE LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA PARA EL ANÁLISIS DE LAS ENTIDADES.

Hasta ahora hemos resaltado la importancia y utilidad de la información contable pública para la toma de decisiones, la rendición de cuentas y la evaluación de la actividad de la Entidad como parte del análisis de la condición financiera.

Sin embargo, a pesar de ello, y como veremos más detalladamente en el siguiente apartado, la **rendición** de cuentas en el ámbito nacional se encuentra en niveles mucho más bajos de lo deseable.

Además, la **elaboración y presentación** de las cuentas en muchas ocasiones no es la adecuada y su revisión revela la existencia de diversas deficiencias en la información contable.

Otro problema es la ausencia de **información consolidada** que en muchas ocasiones impide obtener una visión global de la situación económico-financiera de las Entidades, contribuyendo a empañar esa realidad.

Además, para un adecuado análisis de la información Contable Pública se debe tener en cuenta que en ocasiones esa información contable requiere de la **adecuación** de los datos al análisis dada la inadecuada delimitación de algunos conceptos en la normativa vigente.

De igual modo, se debería también reparar en la existencia de **aspectos ambientales** que no están recogidos en las Cuentas anuales.

Por último, no se debe perder de vista que el contexto y la razón de ser del ámbito empresarial y el público no son iguales y debe tenerse presente a la hora de realizar el análisis. La indisponibilidad de los activos públicos, limitaciones legales al endeudamiento, afectación de recursos, ausencia de ánimo de lucro y algunos otros **rasgos específicos del ámbito público** deben considerarse a la hora de realizar el análisis y extraer conclusiones.

5. Situación de la rendición de cuentas en el ámbito nacional.

A pesar de la importancia de la información contable pública como instrumento de control y transparencia, la situación en cuanto a rendición de cuentas en el ámbito público es bastante precaria. Son pocas las Entidades públicas que presentan sus cuentas en tiempo y forma.

Los niveles de rendición son muy bajos y la revisión de las cuentas públicas revela diversas deficiencias en la información contable, como ya se había apuntado en el apartado anterior.

A continuación se exponen los rasgos más significativos de esta situación en el ámbito nacional a lo largo de los tres últimos años para los que se dispone de información, esto es, 2009, 2010 y 2011.

5.1. EVOLUCIÓN DE LOS NIVELES DE RENDICIÓN POR COMUNIDAD AUTÓNOMA.

Tabla 1. Niveles de rendición por Comunidad Autónoma.

Comunidades Autónomas	Ejercicio 2009		Ejercicio 2010		Ejercicio 2011	
	A 15/10/2010	A fecha actual	A 15/10/2011	A fecha actual	A 15/10/2012	A fecha actual
Andalucía	1.50 %	51.85 %	4.50 %	45.84 %	9.35 %	26.91 %
Aragón	6.00 %	92.81 %	35.01 %	96.28 %	48.08 %	90.05 %
Canarias	0.87 %	92.17 %	20.00 %	91.30 %	29.57 %	90.43 %
Cantabria	4.03 %	98.39 %	29.03 %	95.97 %	45.97 %	90.32 %
Castilla-La Mancha	1.89 %	87.12 %	13.71 %	83.84 %	24.27 %	71.48 %
Castilla y León	4.49 %	77.93 %	20.25 %	79.00 %	36.00 %	77.32 %
Cataluña	42.76 %	90.38 %	57.64 %	96.09 %	69.86 %	91.16 %
Comunitat Valenciana	6.91 %	98.03 %	19.90 %	97.53 %	27.14 %	93.59 %
Extremadura	8.08 %	96.07 %	38.34 %	93.46 %	53.81 %	88.89 %
Galicia	18.01 %	96.40 %	56.79 %	96.95 %	72.02 %	95.01 %
Illes Balears	5.19 %	100.00 %	18.18 %	98.70 %	41.56 %	98.70 %
La Rioja	4.33 %	97.12 %	50.00 %	95.19 %	67.31 %	93.27 %
Madrid	2.69 %	87.89 %	12.50 %	81.70 %	24.55 %	69.20 %
Navarra	ND	ND	ND	ND	ND	ND
País Vasco	ND	ND	ND	ND	ND	ND
Principado de Asturias	8.42 %	81.05 %	9.47 %	74.74 %	15.62 %	64.58 %
Región de Murcia	1.85 %	100.00 %	29.63 %	94.44 %	53.70 %	90.74 %

Nota: No incluye información relativa a los consorcios y entidades locales menores.

N.D. Datos No Disponibles.

Fuente: Portal Rendición de Cuentas.

Respecto a la situación de la rendición de cuentas por Comunidades Autónomas, se observa que se parte de niveles generalmente bajos. De hecho, en 2009 Cataluña es la Comunidad Autónoma con el mayor porcentaje de rendición, un 42.76%, dato que dista mucho del resto de Comunidades, con cifras mucho más bajas.

La rendición ha ido aumentando a nivel nacional a lo largo de los tres años analizados. Sin embargo, a pesar de esta evolución las Comunidades siguen sin mostrar los niveles de rendición adecuados. Prueba de ello es que en el ejercicio 2011 sólo Galicia, Cataluña, La Rioja y la Región de Murcia cuentan con un porcentaje de rendición de más del 50%.

El Principado de Asturias ha experimentado también esa evolución favorable observable a nivel nacional, pero siendo una de las Comunidades en las que menos ha aumentado el porcentaje de rendición junto con Andalucía. Situándose ambas como las dos Comunidades Autónomas con menor porcentaje de rendición a 15 de Octubre de 2011.

5.2. EVOLUCIÓN DE LOS NIVELES DE RENDICIÓN POR TIPO DE ENTIDAD.

Tabla 2. Niveles de rendición por tipos de entidad.

Tipo de Entidad Local	Ejercicio 2009		Ejercicio 2010		Ejercicio 2011	
	A 15/10/2010	A fecha actual	A 15/10/2011	A fecha actual	A 15/10/2012	A fecha actual
Ayuntamiento	9.91 %	86.39 %	27.95 %	86.58 %	41.43 %	80.40 %
Diputación Provincial	21.05 %	97.37 %	52.63 %	92.11 %	47.37 %	92.11 %
Cabildos y Consejos Insulares	0.00 %	100.00 %	10.00 %	100.00 %	20.00 %	100.00 %
Comarca	40.54 %	95.95 %	63.51 %	100.00 %	68.92 %	98.65 %
Mancomunidad	4.36 %	65.11 %	15.34 %	62.12 %	22.42 %	54.42 %
Área metropolitana	25.00 %	100.00 %	50.00 %	100.00 %	20.00 %	60.00 %
Total	10.89 %	95.46 %	30.59 %	95.33 %	44.90 %	88.24 %
Consorcio	6.94 %	57.80 %	15.05 %	56.76 %	17.39 %	43.86 %
Entidad Local Menor	0.60 %	14.96 %	4.39 %	22.07 %	10.34 %	20.18 %

Nota: No incluye información relativa a las Entidades de Navarra y País Vasco.

Fuente: Portal Rendición de Cuentas.

Dado que las Entidades locales sobre las que se va a realizar el análisis son Ayuntamientos nos centraremos en éstos al analizar la tabla anterior y en su situación respecto a los demás tipos de entidades.

Se puede observar cómo la rendición de cuentas en los Ayuntamientos españoles ha ido aumentando considerablemente en los años analizados.

Si se toma como referencia el 15 de Octubre de cada año, fecha en que las cuentas anuales deberían estar ya públicamente disponibles, vemos que la rendición de cuentas ha aumentado de forma importante a lo largo de estos tres últimos años.

El porcentaje de Ayuntamientos que presentan sus cuentas anuales en el tiempo establecido ha pasado del 9.91% en 2009 al 27.95% en 2010, llegando al 41.43% en 2011.

Sin duda, la evolución es positiva. Sin embargo, a pesar de este incremento, dado los niveles tan bajos de los que se partía en 2009, la situación de rendición de cuentas en el plazo establecido por parte de los Ayuntamientos sigue sin acercarse a lo deseable. Como prueba de ello podemos observar que a 15 de octubre de 2011 menos de la mitad de los Ayuntamientos había presentando las cuentas anuales de ese año.

Se puede observar también que la situación no se subsana con el tiempo y las cuentas de algunos Ayuntamientos no se hacen públicas ni siquiera con retraso, ya que, como se puede ver en la tabla, a fecha actual el porcentaje de rendición sigue sin ser del 100%.

Lamentablemente esta situación descrita para los Ayuntamientos, se asemeja bastante a la de los demás tipos de Entidades locales.

Se puede observar que la situación del total de Entidades locales no dista mucho de la comentada para los Ayuntamientos, siendo los porcentajes de rendición muy similares. Para el total de las Entidades, al igual que en el caso de los Ayuntamientos, se puede observar una evolución favorable a lo largo de los años analizados, aunque, aún así, ésta no alcanza el 50% en 2011.

5.3. EVOLUCIÓN DE LOS NIVELES DE RENDICIÓN DE LOS AYUNTAMIENTOS POR TRAMOS DE POBLACIÓN.

Tabla 3. Niveles de rendición de los Ayuntamientos por tramos de población.

Tramos de Población (habitantes)	AYUNTAMIENTOS					
	2009		2010		2011	
	A 15/10/2010	A fecha actual	A 15/10/2011	A fecha actual	A 15/10/2012	A fecha actual
Más de 100.000	18.97 %	87.93 %	34.48 %	84.48 %	36.21 %	82.76 %
Entre 50.001 y 100.000	23.08 %	92.31 %	28.21 %	87.18 %	34.62 %	75.64 %
Entre 10.001 y 50.000	14.77 %	87.54 %	26.06 %	88.73 %	34.45 %	76.27 %
Entre 5.001 y 10.000	13.37 %	85.85 %	27.62 %	84.95 %	37.79 %	76.94 %
Entre 1.001 y 5.000	11.27 %	89.78 %	29.90 %	88.20 %	43.06 %	80.57 %
Entre 501 y 1.000	12.80 %	88.40 %	31.38 %	87.49 %	44.90 %	81.53 %
Entre 1 y 500	6.71 %	83.84 %	26.30 %	85.43 %	41.54 %	81.20 %

Nota: No incluye información relativa a las Entidades de Navarra y País Vasco.

Fuente: Portal Rendición de Cuentas.

Los Ayuntamientos que se van a analizar cuentan con la siguiente población en número de habitantes:

Tabla 4. Número de habitantes.

Oviedo			Gijón			Avilés		
2009	2010	2011	2009	2010	2011	2009	2010	2011
224.005	225.391	225.973	277.554	277.559	277.733	84.242	83.617	83.107

Fuente: Instituto Nacional de Estadística, INE.

Los Ayuntamientos de Oviedo y Gijón se encuentran en el tramo de Ayuntamientos con más de 100.000 habitantes y el Ayuntamiento de Avilés se situaría en el tramo inmediatamente inferior, entre 50.001 y 100.000 habitantes. En ambos tramos los porcentajes de rendición son similares en los años mostrados en la tabla.

En todos los tramos se observa la evolución favorable respecto a la rendición de cuentas que venimos observando en las tablas anteriores.

Podemos ver cómo la situación de los Ayuntamientos con más y menos habitantes se ha invertido. Así, en 2009 los Ayuntamientos situados en el último tramo de población eran los que tenían un menor porcentaje de rendición en el tiempo establecido y los

Ayuntamientos situados en los dos tramos superiores contaban con niveles de rendición más altos, quedando bastante igualados respecto a porcentajes de rendición los Ayuntamientos situados en los tramos intermedios.

En 2010 estas diferencias entre los Ayuntamientos de mayor y menor tamaño se reducen considerablemente y en 2011 los tramos situados en la parte inferior de la tabla superan en porcentaje de rendición a los de más población. Cabría destacar, por tanto, que es en los pequeños Ayuntamientos donde más se ha incrementado la rendición de cuentas a lo largo de estos tres últimos años.

6. Análisis presupuestario, económico y financiero de los Ayuntamientos de Oviedo, Gijón y Avilés.

En el análisis económico-financiero que nos ocupa, se van a analizar las cuentas anuales de los Ayuntamientos de Oviedo, Gijón y Avilés durante los dos últimos años para los que se dispone de información, esto es 2010 y 2011. El objetivo es realizar una comparativa extrayendo la información más relevante de modo que se obtenga una visión de la situación actual y la evolución a lo largo de los años estudiados, para finalmente ofrecer una visión de la realidad vigente en cada uno de los tres Ayuntamientos analizados.

Por tanto, se analizará la situación actual, es decir, la de las cuentas de 2011, y se examinará también la evolución respecto al año anterior.

El análisis se dividirá en dos apartados:

Análisis presupuestario: donde se analizará el Estado de liquidación del presupuesto.

Análisis económico-financiero: en el que se analizará la solvencia y liquidez de las Entidades a través de información contenida en las Cuentas anuales es su conjunto, concretamente, en el Balance, Remanente de Tesorería y Estado de liquidación del presupuesto, de cada una de las ellas.

6.1. ANÁLISIS PRESUPUESTARIO.

Se trata de un análisis cuyos datos de partida se extraen del Presupuesto de liquidación de gastos y del Presupuesto de liquidación de ingresos. Permite evaluar el nivel de ejecución respecto a lo presupuestado, la gestión de la actividad de la Entidad, la captación de recursos y su destino, así como el equilibrio del presupuesto. Este análisis se dividirá en los siguientes apartados:

- Análisis de la ejecución presupuestaria.
- Análisis de los servicios prestados.
- Análisis de los ingresos corrientes.
- Análisis de las inversiones.
- Análisis del endeudamiento.
- Equilibrio presupuestario.

6.1.1. ANÁLISIS DE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA.

El análisis de la ejecución presupuestaria a través de los indicadores expuestos trata de establecer en qué medida se ha llevado a cabo lo recogido en el presupuesto.

$$\text{Índice ejecución gastos} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas netas}}{\text{Créditos definitivos}}$$

$$\text{Índice ejecución ingresos} = \frac{\text{Derechos líquidos netos}}{\text{Previsiones definitivas}}$$

$$\text{Índice pagos ppto. corriente} = \frac{\text{Pagos presupuesto corriente}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}}$$

$$\text{Índice recaudación ppto. corriente} = \frac{\text{Cobros presupuesto corriente}}{\text{Derechos líquidos netos}}$$

Tabla 5. Ejecución presupuestaria.

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA	OVIEDO		GIJÓN		AVILÉS	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011
Índice ejecución gastos	0,88	0,90	0,86	0,88	0,84	0,87
Índice ejecución ingresos	0,91	0,94	0,86	0,87	0,72	0,75
Índice pagos ppto corriente	0,89	0,91	0,94	0,91	0,91	0,90
Índice recaudación ppto corriente	0,88	0,89	0,89	0,92	0,85	0,92

Fuente: elaboración propia.

Índice de ejecución de gastos e índice de ejecución de ingresos

Para interpretar el índice de ejecución de gastos y el índice de ejecución de ingresos es conveniente apuntar que los créditos definitivos y las provisiones definitivas se convierten en obligaciones reconocidas netas y derechos líquidos netos respectivamente, en el momento en que se reconoce la obligación de pago o el derecho de cobro. En ese momento pasan de ser estimaciones a convertirse en obligaciones y derechos reales.

Como se puede observar en la tabla 5, el Ayuntamiento de Oviedo es el que cuenta con unos mayores resultados en ambos índices en 2011, seguido del de Gijón y el de Avilés. En ese año, los Ayuntamientos analizados cuentan con **niveles bastante**

elevados para los dos indicadores, niveles que se encuentran entre el 84% y el 94%, exceptuando el índice de ejecución de ingresos de Avilés que es del 75%.

En cuanto a la **evolución** de estos índices respecto al año anterior, en los tres Ayuntamientos ha sido positiva, con un **aumento de cuantía similar** en las tres Entidades.

El **índice de ejecución de gastos** ha aumentado un 2% en el caso de Oviedo y Gijón y un 3% en el caso de Avilés.

En el caso del **índice de ejecución de ingresos** este aumento fue del 3% en Oviedo y Avilés. En Gijón es donde menos se ha notado esa evolución positiva, con tan sólo un 1% de aumento.

Índice de pagos e índice de recaudación

El índice de pagos y el índice de recaudación, ambos del presupuesto corriente, muestran la cuantía de los pagos líquidos respecto a las obligaciones reconocidas netas, en el caso del primero, así como la cuantía de los cobros líquidos respecto a los derechos líquidos netos en el caso del segundo. Muestran qué parte de esas obligaciones reconocidas netas y derechos reconocidos netos se pagan o recaudan durante el ejercicio económico.

Como puede observarse en la tabla 5 el **valor** de estos índices en 2011 es **elevado** en el caso de los tres Ayuntamientos, entre el 89% y el 92%.

En el Ayuntamiento de Oviedo el índice de pagos es mayor que el índice de recaudación, al contrario de lo que sucede en los Ayuntamientos de Gijón y Avilés, aunque en todos los casos esas diferencias son pequeñas, de uno y dos puntos porcentuales.

La **evolución** de estos dos índices respecto a 2010 ha sido **dispar** en los tres Ayuntamientos y **sin movimientos significativos**.

El **índice de pagos**, ha aumentado en el Ayuntamiento de Oviedo de un 89% en 2010 a un 90% en 2011, mientras que en los Ayuntamientos de Gijón y Avilés ha disminuido tres y dos puntos porcentuales respectivamente, pero dado que partían de un 94% en el caso de Gijón y un 91% en el de Avilés, los niveles no han bajado del 90% en ambos casos.

Si se habla del **índice de recaudación** se da la situación contraria a la del índice de pagos. Disminuye en el caso de Oviedo y aumenta en el de Gijón y Avilés. Los movimientos son del 3% en los casos de Oviedo y Gijón y del 6% en el caso de Avilés

que pasa de un 85% en 2010 a un 92% en 2011 siendo éste el movimiento más significativo que podemos observar en la tabla 5.

6.1.2. ANÁLISIS DE LOS SERVICIOS PRESTADOS.

El objetivo de este análisis es valorar la actuación en cuanto a prestación de servicios de la Entidad, la cual constituye su actividad principal y su razón de ser.

$$\text{Gasto público por habitante} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas netas}}{\text{Número de habitantes}}$$

$$\text{Relevancia de los gastos corrientes} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas netas Cap.I a IV}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}}$$

PESO RELATIVO DE LOS COMPONENTES DEL GASTO CORRIENTE:

- Gastos de personal
- Gastos corrientes en bienes y servicios
- Gastos financieros
- Transferencias corrientes

Tabla 6. Peso relativo de los componentes del gasto corriente.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS	OVIEDO		GIJÓN		AVILÉS	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011
Gasto público por habitante	997,25	897,37	932,47	797,79	1.022,91	819,54
Relevancia gastos corrientes	0,74	0,82	0,67	0,79	0,73	0,83
PESO RELATIVO DE LOS COMPONENTES DEL GASTO CORRIENTE:						
Gastos de personal	0,24	0,26	0,21	0,25	0,32	0,33
Gastos corrientes en bienes y servicios	0,36	0,39	0,16	0,19	0,30	0,34
Gastos financieros	0,01	0,02	0,01	0,02	0,00	0,01
Transferencias corrientes	0,13	0,14	0,29	0,34	0,12	0,15

Fuente: elaboración propia.

Gasto público por habitante

El gasto público por habitante trata de medir en términos relativos, cuántos recursos destina la entidad a su función de prestación de servicios. El Ayuntamiento con mayor

gasto público por habitante es el Ayuntamiento de Oviedo con 897,37 euros per cápita, seguido del Ayuntamiento de Avilés con 819,54 euros per cápita y el de Gijón, en último lugar, con una cantidad de 797,79 euros per cápita.

Entre el primero y el último hay una diferencia de 100 euros de gasto por habitante que puede considerarse significativa.

La **evolución** de este índice respecto al año anterior ha sido bastante negativa, produciéndose una **disminución generalizada** en los tres Ayuntamientos.

En el Ayuntamiento de Oviedo el gasto público por habitante descendió un 10%, en el de Gijón un 14% y en el de Avilés un 20%. En el 2010 el orden de Ayuntamientos según el gasto público era Avilés con 1.022,91 euros per cápita, Oviedo con 997,25 euros per cápita y Gijón con 932,47 euros per cápita. Avilés era el Ayuntamiento con mayor gasto público, de ahí que la disminución haya sido mucho mayor en este Ayuntamiento, ya que en los otros dos el nivel de gasto estaba más contenido.

Gastos corrientes

Como muestran los resultados obtenidos para el índice de relevancia de gastos corrientes, estos gastos constituyen la parte más importante del total de gasto de los tres Ayuntamientos.

Analizando la **evolución** observamos que el peso de los gastos corrientes respecto al total **ha aumentado considerablemente** respecto al año anterior en los tres Ayuntamientos. El índice de relevancia de gastos corrientes ha aumentado respecto al 2010 un 8% en el Ayuntamiento de Oviedo, un 10% en el de Avilés y un 12% en el de Gijón.

Como puede verse en la tabla 6, la composición del gasto corriente se ha mantenido más o menos igual respecto al año anterior. La importancia de cada capítulo sobre los gastos corrientes totales, reflejada en el peso relativo de cada uno de ellos, no ha sufrido ninguna variación significativa de un año a otro. En 2011 el peso más importante corresponde al capítulo de gastos corrientes en bienes y servicios en los Ayuntamientos de Oviedo y Gijón y al capítulo de gastos de personal en el de Avilés.

Dada la disminución generalizada del gasto público por habitante y el aumento de los gastos corrientes respecto al total, se puede deducir que lo que ha disminuido han sido los gastos de capital y financieros que analizaremos más detalladamente en el apartado de análisis de las inversiones y en el de análisis del endeudamiento respectivamente.

6.1.3. ANÁLISIS DE LOS INGRESOS CORRIENTES.

En este apartado se analiza la estructura de los ingresos corrientes, que son aquellos que tienen que ver con la naturaleza de la Entidad pública, y su influencia directa sobre los ciudadanos.

$$\text{Relevancia de los ingresos corrientes} = \frac{\text{Derechos líquidos netos Cap.I a V}}{\text{derechos líquidos netos}}$$

$$\text{Índice de ingresos fiscales} = \frac{\text{Derechos líquidos ingresos fiscales (Cap.I,II y III)}}{\text{Derechos líquidos netos Cap.I a V}}$$

$$\text{Índice de transferencias corrientes} = \frac{\text{Derechos líquidos netos Cap.IV}}{\text{Derechos líquidos netos Cap. I a V}}$$

$$\text{Índice de presión fiscal}' = \frac{\text{Derechos líquidos ingresos fiscales}}{\text{Renta familiar disponible}}$$

Dado que la renta familiar no siempre es un dato disponible, es habitual encontrar este índice calculado de la siguiente manera:

$$\text{Índice de presión fiscal} = \frac{\text{Derechos líquidos ingresos fiscales}}{\text{Número de habitantes}}$$

Tabla 7. Ingresos corrientes.

INGRESOS CORRIENTES	OVIEDO		GIJÓN		AVILÉS	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011
Relevancia de los ingresos corrientes	0,84	0,91	0,79	0,95	0,84	0,98
-Índice de ingresos fiscales	0,74	0,74	0,65	0,64	0,60	0,63
-Índice de transferencias corrientes	0,26	0,26	0,33	0,33	0,38	0,36
Índice de presión fiscal						
*Nº de habitantes	645,79	624,76	482,43	482,51	448,00	435,50
*Renta familiar disponible	36,53	35,43	27,73	27,75	25,78	24,91

Fuente: elaboración propia.

Relevancia de los ingresos corrientes

Los ingresos corrientes constituyen la mayor parte de los ingresos públicos en los tres Ayuntamientos analizados. El índice de relevancia de los ingresos corrientes en 2011 es de **más del 90%** en los tres casos: 91% en el Ayuntamiento de Oviedo, 95% en el de Gijón y 98% en el de Avilés.

Deteniéndonos en la **evolución**, se observa que la relevancia de los ingresos corrientes respecto al total de ingresos **ha aumentado** en los tres Ayuntamientos.

En 2010 los Ayuntamientos ordenados de mayor a menor relevancia de sus ingresos corrientes respecto al total de ingresos eran: Oviedo y Avilés, ambos con un 84%, seguidos de Gijón con un 79%.

En 2011 ese índice aumentó respecto a 2010 un 7% en el Ayuntamiento de Oviedo, un 14% en el de Avilés y un 20% en el de Gijón, de modo que en 2011 el orden de Ayuntamientos de mayor a menor relevancia de los ingresos fiscales pasó a ser Avilés con un 98%, Gijón con un 95% y por último Oviedo con un 91%.

El peso de los ingresos fiscales y el de las transferencias sobre el total de los ingresos corrientes se ha mantenido más o menos estable de un año a otro.

Índice de presión fiscal

El **índice de presión fiscal** calculado **por número de habitantes** nos informa de la cuantía que, por término medio, cada habitante aporta a través de las medidas fiscales establecidas (impuestos indirectos, directos, tasas y otros). Relaciona los ingresos fiscales (ingresos del capítulo I, II y III del presupuesto) con el número de habitantes.

En 2011 el Ayuntamiento de Oviedo es el que cuenta con un mayor índice de presión fiscal per cápita, con una media de 624,76 euros por habitante recaudados a través de medidas fiscales. Le sigue Gijón con 482,43 euros por habitante y por último Avilés con 435,50 euros por habitante.

Atendiendo a la **evolución** respecto a 2010, este índice se ha mantenido prácticamente igual en el Ayuntamiento de Gijón, mientras que en los Ayuntamientos de Oviedo y Avilés ha disminuido ligeramente.

Al ser un indicador per cápita, por número de habitantes, hay que tener en cuenta que el análisis de sus resultados puede verse distorsionado si no se tiene en cuenta el poder adquisitivo de los ciudadanos sobre los que se recauda.

Por ello, este indicador también se puede calcular respecto al nivel de renta, **índice de presión fiscal** en función de la **renta familiar disponible**, poniendo en relación los derechos líquidos de ingresos fiscales respecto a la renta familiar disponible (renta

total de la que disponen los ciudadanos del territorio de la entidad). De este modo el dato que se obtendría se interpretaría como al porcentaje de renta que las familias destinan al pago de tributos locales.

Esa sería la forma más correcta de calcularlo, ya que tiene en cuenta el nivel de renta, un dato que influye en la recaudación. A igual gravamen, la recaudación puede ser mayor en un territorio que en otro debido a un mayor nivel de renta. Si se calcula el índice de presión fiscal en función de la renta familiar disponible, se elimina ese sesgo del análisis, impidiendo que desvirtúe los resultados y la comparativa.

A pesar de ello, el índice de presión fiscal suele ser calculado per cápita, como se ha hecho anteriormente, ya que la renta familiar disponible de los Municipios no siempre es un dato accesible. La Administración del Estado calcula la renta familiar disponible de los Ayuntamientos pero no hace públicos los resultados. En Asturias sí se tiene acceso a este dato, la Sociedad Asturiana De Estudios Económicos e Industriales (SADEI) calcula y hace pública la renta disponible ajustada de los hogares, el equivalente a la renta familiar disponible, para la totalidad de los Municipios Asturianos. Este dato se calcula cada dos años y los resultados más recientes corresponden al año 2008. A pesar de ello, en el análisis se utilizarán esos resultados para el cálculo del índice de presión fiscal en función de la renta familiar disponible, dado que la variación relativa es poco significativa.

Tabla 8. Renta disponible ajustada neta (2008) (Miles de euros)

Oviedo	Gijón	Avilés
3.984.607	4.829.407	1.453.011

Fuente: elaboración propia a partir de SADEI (<http://www.sadei.com/>).

Los resultados de este indicador en función de la renta familiar disponible, dejan a los Ayuntamientos en el mismo orden de mayor a menor presión fiscal que en el caso del cálculo per cápita.

Atendiendo a la **evolución** los resultados muestran, de igual modo, las mismas variaciones que las observadas para este índice calculado por número de habitantes: El Ayuntamiento de Gijón se mantiene prácticamente en los mismos valores y en los Ayuntamientos de Oviedo y Avilés disminuye ligeramente.

6.1.4. ANÁLISIS DE LAS INVERSIONES.

En este apartado se analiza el gasto por operaciones de capital de la entidad, es decir, el gasto asociado a las inversiones.

$$\text{Relevancia de los gastos de capital} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas Cap.VI y VII}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}}$$

PGCP 2010: “esfuerzo inversor”. La legislación obliga a incluir el ratio anterior en la Memoria y lo denomina esfuerzo inversor.

$$\text{Gastos de capital por habitante} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas Cap.VI y VII}}{\text{Número de habitantes}}$$

Tabla 9. Inversiones.

INVERSIONES	OVIEDO		GIJÓN		AVILÉS	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011
Relevancia de los gastos de capital	0,19	0,12	0,24	0,14	0,22	0,13
Gastos de capital por habitante	188,76	106,23	227,81	114,98	230,01	109,42

Fuente: elaboración propia.

Relevancia de los gastos de capital

El índice de relevancia de los gastos de capital nos permite ver la importancia que las obligaciones reconocidas netas de los capítulos VI Enajenación de inversiones reales y VII Transferencias de capital, tienen sobre el total de obligaciones reconocidas netas. Como queda reflejado en la tabla 8, en 2011 este índice tiene un valor **similar** en los tres Ayuntamientos analizados: un 14% en el Ayuntamiento de Oviedo, un 13% en el de Avilés y un 14% en el de Gijón.

Los datos muestran una **evolución** a la baja en cuanto a relevancia de los gastos de capital. Los valores del indicador **han disminuido considerablemente** en las tres Entidades respecto a 2010. Los gastos de capital han reducido su peso en el total de gastos públicos en 2011 respecto al año anterior, de forma generalizada.

Gastos de capital por habitante

El Ayuntamiento con un mayor gasto de capital por habitante en 2011 es el de Gijón, con 114,98 euros por habitante, seguido de Oviedo y Avilés con 109,42 y 106,23 euros per cápita respectivamente.

Analizando a la **evolución** de este índice con respecto a 2010, estos gastos de capital por habitante **han disminuido** en los tres Ayuntamientos. La reducción ha sido de 82,53 euros por habitante en el Ayuntamiento de Oviedo, 112,83 euros por habitante

en el de Gijón y 120,59 euros por habitante en el de Avilés, cifras bastante significativas en los tres casos.

6.1.5. ANÁLISIS DEL ENDEUDAMIENTO.

En este apartado se trata de medir la importancia del endeudamiento en la estructura de ingresos y gastos presupuestarios. De cara al análisis es conveniente matizar la diferencia entre deuda y endeudamiento. La primera es una variable fondo y la segunda una variable flujo, de modo que la información sobre la deuda aparecerá recogida en el Balance y la información sobre el endeudamiento está recogida en el Estado de liquidación del presupuesto.

Desde 2010 existen restricciones al endeudamiento de las Administraciones Públicas, recogidas en el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL), modificadas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado (PGE) para 2012 y sujetas desde ese mismo año a la Ley de Estabilidad y Sostenibilidad.

COMO FUENTE DE FINANCIACIÓN

$$\text{Relevancia del endeudamiento} = \frac{\text{Derechos líquidos netos Cap.IX}}{\text{Derechos líquidos netos}}$$

COMO SALIDA DE RECURSOS

$$\text{Relevancia de la carga financiera} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas Cap.III y IX}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}}$$

$$\text{Carga financiera per cápita} = \frac{\text{Obligaciones reconocidas Cap.III y IX}}{\text{Número de habitantes}}$$

$$\text{Variación neta de pasivos financieros} = \text{DRN Cap.IX} - \text{ORN Cap.IX}$$

Tabla 10. Endeudamiento.

ENDEUDAMIENTO	OVIEDO		GIJÓN		AVILÉS	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011
FUENTE DE FINANCIACIÓN						
Relevancia del endeudamiento	0,04	0,03	0,09	0,03	0,05	0,00
SALIDA DE RECURSOS						
Relevancia de la carga financiera	0,08	0,09	0,09	0,08	0,03	0,04
Carga financiera per cápita	81,34	77,83	81,44	61,71	35,68	34,35
Variación neta de P.F	-7.047.141,35	-5.835.821,97	3.375.547,32	-7.504.858,42	1.179.169,66	-2.205.421,54

Fuente: elaboración propia.

COMO FUENTE DE FINANCIACIÓN

Relevancia del endeudamiento

Como fuente de financiación, es decir, desde el punto de vista de los ingresos, se utiliza el índice de relevancia del endeudamiento para conocer qué cantidad de los recursos que la Entidad ha recibido en el ejercicio proceden de deuda.

En 2011 el Ayuntamiento de Avilés tiene un valor nulo para este índice, la relevancia de los recursos captados a través de deuda sobre el total de Derechos líquidos netos no llega al 1% (un 0,002), según lo reflejado en la tabla 10 se estaría hablando de un 0%. En Los Ayuntamientos de Oviedo y Gijón este dato es del 3% para los dos, con lo que se puede decir que la deuda no es una forma de financiación relevante durante el ejercicio en las Entidades analizadas.

Los datos muestran una **evolución** positiva de este índice respecto al año anterior, en la tabla 10 se observa que el peso de la deuda sobre el total de ingresos **ha disminuido** en los tres Ayuntamientos. En el Ayuntamiento de Oviedo la reducción de este valor ha sido de un 1% y en los Ayuntamientos de Gijón y Avilés de un 3%.

COMO SALIDA DE RECURSOS

Relevancia de la carga financiera

Como salida de recursos, es decir, desde el punto de vista del gasto, el índice de relevancia de la carga financiera nos indica el tanto por ciento de gastos que corresponde a gastos financieros.

Como puede verse en la tabla 10, en 2011 el Ayuntamiento con una mayor importancia de carga financiera respecto al total de obligaciones reconocidas netas es el Ayuntamiento de Oviedo, donde el dato es de un 9%, seguido del Ayuntamiento de Gijón, con un 8%, y del Ayuntamiento de Avilés, con un 4%.

En lo que atañe a la **evolución**, se observan ligeros movimientos. La relevancia de la carga financiera ha aumentado un 1% en los Ayuntamientos de Oviedo y Avilés, mientras que en el Ayuntamiento de Gijón ha disminuido en un 1%.

Carga financiera per cápita

La carga financiera per cápita se obtiene dividiendo la cuantía de los gastos financieros y devolución del principal entre el número de habitantes. En 2011 el orden

de Ayuntamientos de menor a mayor carga financiera per cápita es: Oviedo con 77,83 euros per cápita, Gijón con 61,71 euros per cápita y Avilés en último lugar con una media de 34,35 euros de carga financiera por habitante. Al observar la **evolución** de este índice respecto a los resultados del año anterior, se concluye que la carga financiera per cápita **ha aumentado** en los tres Ayuntamientos.

Variación neta de pasivos financieros

Como se puede ver en las fórmulas expuestas al inicio del apartado, la variación neta de pasivos financieros se calcula mediante la diferencia entre el capítulo IX de ingresos (ingresos derivados de deuda) y el capítulo IX de gastos (devoluciones de deuda).

Esta variación indica si la deuda aumentó o disminuyó en términos netos durante el ejercicio.

En el ejercicio 2011 este indicador es negativo en todos los casos, lo que implica que la **deuda en los tres Ayuntamientos disminuyó en términos netos**. Los recursos que salieron de la Entidad en forma de devolución de deuda fueron mayores que los recursos recibidos en forma de préstamos en las tres Entidades analizadas.

Atendiendo a la **evolución** de este indicador, vemos que en 2010 esta situación de variación negativa de los pasivos financieros sólo se había dado en el Ayuntamiento de Oviedo, mientras que en los Ayuntamientos de Gijón y Avilés fue positiva, siendo los recursos captados por medio de deuda mayores que las cantidades devueltas por este concepto.

6.1.6. EQUILIBRIO PRESUPUESTARIO.

Este apartado tiene como objeto analizar si la relación entre ingresos y gastos es la adecuada.

Pretende examinar en qué medida los recursos obtenidos por la Entidad a la largo del ejercicio económico han sido suficientes para atender las necesidades surgidas a lo largo del mismo.

Resultado del presupuesto = Dchos. líquidos netos – Oblig. reconocidas neta

Ahorro bruto :

Flujo: DLN Cap. I a V – ORN Cap. I a V

Ratio: $\frac{\text{Ahorro bruto}}{\text{Derechos líquidos cap.I a V}}$

Ahorro neto :

Flujo: Ahorro bruto – ORN Cap.IX

$$\text{Ratio: } \frac{\text{Ahorro Neto}}{\text{Derechos líquidos Cap.I a V}}$$

Tabla 11. Equilibrio presupuestario.

EQ. PRESUPUESTARIO	OVIEDO		GIJÓN		AVILÉS	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011
Rtdo presupuestario	8.414.873,19	8.967.991,53	2.694.036,22	-2.367.788,96	-11.433.824,79	-9.320.815,45
Ahorro bruto	29.989.109,98	26.318.515,45	33.779.175,12	33.283.545,88	-553.288,05	982.867,36
Ahorro neto	14.669.524,53	13.512.791,55	225.036.622,02	188.149.216,61	-3.304.716,08	-67.126.455,40

Fuente: elaboración propia.

Resultado presupuestario

El resultado presupuestario se calcula como la diferencia entre los derechos líquidos netos y las obligaciones reconocidas netas. En 2011 el Ayuntamiento de Oviedo es el único de los tres analizados que cuenta con un resultado presupuestario positivo. Los Ayuntamientos de Gijón y Avilés tienen un resultado presupuestario negativo, siendo Avilés el peor parado.

Respecto al año anterior, la **evolució**n ha sido positiva tanto en el Ayuntamiento de Avilés, como en el Ayuntamiento de Oviedo, los cuales han incrementado su resultado respecto a 2010, siendo el aumento de mayor cuantía en el primero que en el segundo.

Sin embargo, el Ayuntamiento de Gijón ha empeorado significativamente su resultado respecto al año anterior.

Ahorro bruto

El ahorro bruto es la diferencia entre ingresos y gastos corrientes. Se pretende analizar si se han tenido suficientes ingresos corrientes para atender los gastos corrientes.

Este ahorro bruto es positivo en los tres casos analizados.

Ahorro neto

El ahorro neto se calcula como el ahorro bruto menos las obligaciones reconocidas netas del capítulo IX, es decir, menos la devolución de pasivos financieros. Nos informa de si con ese sobrante proveniente de la diferencia de ingresos corrientes y gastos corrientes, que es el ahorro bruto, se puede atender esa devolución de pasivos financieros.

En la tabla 11 se puede observar que este dato es negativo en los Ayuntamientos de Gijón y Avilés, mientras que en el Ayuntamiento de Oviedo el ahorro bruto positivo es lo suficientemente elevado como para atender la devolución de pasivos financieros y obtener un ahorro neto positivo.

6.2. ANÁLISIS ECONÓMICO-FINANCIERO.

Una vez realizado el análisis presupuestario en base a la información recogida en el Estado de liquidación del presupuesto, este análisis económico y financiero trata de completar la visión de la situación de las Entidades examinando su solvencia y liquidez. Este análisis se realiza utilizando la información proporcionada por el Estado de liquidación del presupuesto, el Balance y el Remanente de tesorería (documento incluido en la Memoria) de cada una de las Entidades analizadas. Se obtendrá una visión sobre la situación de las entidades en cuanto a solvencia y liquidez a través del análisis de:

- Indicadores financieros y patrimoniales: Para cuyo cálculo se utilizará la información del Balance de las Entidades.
- Solvencia a c/p: En base a la información reflejada en el Remanente de Tesorería.
- Periodos medios: Para lo que se recurre a información que contiene en el Estado de liquidación del presupuesto.

6.2.1. ANÁLISIS DE LA SOLVENCIA Y LIQUIDEZ

INDICADORES FINANCIEROS Y PATRIMONIALES

$$\text{Liquidez inmediata} = \frac{\text{Fondos líquidos}}{\text{Pasivo corriente (acreedores y provisiones a corto plazo)}}$$

$$\text{Liquidez general} = \frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo Corriente}}$$

$$\text{Endeudamiento por habitante} = \frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{N}^\circ \text{ de habitantes}}$$

$$\text{Endeudamiento} = \frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{Pasivo} + \text{Patrimonio neto}}$$

$$\text{Relación de endeudamiento} = \frac{\text{Pasivo corriente}}{\text{Pasivo no corriente}}$$

SOLVENCIA A CORTO PLAZO

$$\text{Solvencia a c/p} = \frac{\text{Fondos Líquidos} + \text{Derechos pdtes de cobro}}{\text{Obligaciones pdtes de pago}}$$

PERIODOS MEDIOS

$$\text{Periodo medio de cobro} = \frac{\text{Derechos pdtes de cobro}}{\text{Derechos líquidos netos}} \times 365$$

$$\text{Periodo medio de pago} = \frac{\text{Obligaciones pdtes de pago}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}} \times 365$$

Tabla 12. Solvencia y liquidez.

SOLVENCIA Y LIQUIDEZ	OVIEDO		GIJÓN		AVILÉS	
	2010	2011	2010	2011	2010	2011
INDIC. FINAN. Y PATRIMON.						
Liquidez inmediata	0,30	0,37	0,70	0,63	0,50	0,14
Liquidez general	0,99	0,96	1,78	1,17	1,70	0,59
Endeudamiento por habitante	948,53	940,47	742,43	804,28	512,95	570,64
Endeudamiento	0,54	0,52	0,36	0,39	0,19	0,22
Relación endeudamiento	0,34	0,30	0,21	0,31	0,49	0,74
SOLVENCIA A C/P						
Solvencia a c/p	1,70	2,06	3,37	2,69	2,35	1,44
PERIODOS MEDIOS						
Periodo medio de cobro	44,42	38,34	41,80	28,96	56,50	28,23
Periodo medio de pago	40,88	33,95	22,42	32,23	34,58	37,57

Fuente: elaboración propia.

INDICADORES FINANCIEROS Y PATRIMONIALES

Liquidez inmediata

El ratio de liquidez inmediata pone en relación la liquidez inmediata con que cuenta la Entidad, entendida en el sentido más estricto ya que sólo tiene en cuenta los fondos líquidos, con los acreedores y las provisiones a corto plazo del Pasivo corriente.

En 2011 el Ayuntamiento que cuenta con una mayor liquidez inmediata es el de Gijón con un 63%, seguido de lejos por el Ayuntamiento de Oviedo con un 37% y por último el Ayuntamiento de Avilés, que cuenta con un 14%.

En cuanto a su **evolución**, el valor de este índice en el Ayuntamiento de Avilés ha caído de forma significativa, un 37%, y se ha reducido también en el de Gijón, aunque en menor medida. En el Ayuntamiento de Oviedo ha aumentado en la misma proporción en la que disminuyó en el Ayuntamiento de Gijón, un 7%.

Liquidez general

Al igual que el indicador anterior, el ratio de liquidez general intenta ofrecer una idea de la liquidez de la Entidad en el corto plazo, pero de forma más amplia. Esta vez en el numerador se tiene en cuenta, no sólo los fondos líquidos, sino todo el Activo corriente y en el denominador el Pasivo corriente también en su totalidad. Trata de hacer ver qué parte del Pasivo corriente estaría cubierto con Activo corriente.

Este valor debería ser 1 o mayor que 1 si no se quiere tener problemas a la hora de hacer frente a las obligaciones a corto plazo. Si el valor que se obtiene es inferior a la unidad quiere decir que se está financiando Activo no corriente con Pasivo corriente, lo que acarreará problemas a la hora de hacer frente a los pagos.

Los valores obtenidos para el ratio de liquidez general son, como es lógico por la estructura del ratio, mayores que los obtenidos para el de liquidez inmediata.

La posición de los Ayuntamientos de mayor a menor liquidez no cambia respecto al índice anterior, siendo el Ayuntamiento de Avilés el peor parado con diferencia.

Respecto a la **evolución**, se produce una **disminución** del valor de este índice en los tres Ayuntamientos analizados. En el Ayuntamiento de Oviedo es una disminución poco significativa, mientras que en Gijón y Avilés el valor de este índice disminuye de forma muy importante.

Endeudamiento por habitante

El endeudamiento por habitante muestra la deuda o el pasivo por habitante, esto es, el volumen de obligaciones por habitante.

En 2011 el Ayuntamiento con mayor endeudamiento por habitante es el de Oviedo, seguido de Gijón y Avilés. Los datos muestran una **evolución** dispar respecto al año anterior, el valor de este indicador ha disminuido ligeramente en el Ayuntamiento de Oviedo, mientras que los Ayuntamientos de Gijón y Avilés ha aumentado de forma más significativa.

Endeudamiento

Este ratio, junto con el que se analizará a continuación, mal llamados de “endeudamiento”, hacen referencia a la variable fondo, es decir, a la deuda que tiene la entidad y no a la variable flujo o endeudamiento que se referiría a la cantidad de deuda que se ha adquirido en el año. Son, por tanto, índices que analizan la importancia de la **deuda** en estas Entidades.

El ratio de endeudamiento pone en relación el Pasivo Corriente y Pasivo No Corriente con el Total Pasivo (Pasivo y Patrimonio Neto). Indica el peso que tienen los recursos ajenos, el pasivo, sobre el total de la estructura financiera de la Entidad.

En 2011 el valor de este ratio sólo supera el 50% en el Ayuntamiento de Oviedo que cuenta con un 52%. En los Ayuntamientos de Gijón y Avilés este dato es del 39% y 22% respectivamente.

En relación a la **evolución**, los valores de este ratio **se han mantenido**, no han experimentado variaciones significativas respecto al año anterior en ninguno de los tres Ayuntamientos analizados.

Relación de endeudamiento

El ratio de relación de endeudamiento indica el porcentaje de Pasivo Corriente respecto a Pasivo No Corriente que posee la Entidad.

Este ratio es del 30% y 31% en los Ayuntamientos de Oviedo y Gijón, respectivamente, y del 74% en el Ayuntamiento de Avilés.

En lo que respecta a la **evolución** en cuanto al año anterior, en el Ayuntamiento de Oviedo este dato se ha reducido un 4%, mientras que en el Ayuntamiento de Gijón ha aumentado un 10% y en el de Avilés un 25%, posicionándose en 2011 este último, en una situación en la que el Pasivo corriente es muy elevado respecto al Pasivo no corriente, lo que puede plantear problemas de liquidez como se refleja en los bajos resultados de los índices de liquidez inmediata y general.

SOLVENCIA A CORTO PLAZO

Solvencia a c/p

El ratio que utilizamos para analizar la solvencia a corto plazo pone en relación los fondos líquidos y los derechos pendientes de cobro con las obligaciones pendientes de pago, todo ello expuesto en el presupuesto de la Entidad. Trata de cuantificar la capacidad de la entidad para hacer frente a las obligaciones en el corto plazo.

En 2011 el Ayuntamiento de Gijón es el que cuenta con una mayor solvencia, seguido de Oviedo y por último Gijón. Como se observa en la tabla 12, las diferencias entre los tres Ayuntamientos en cuanto a este ratio son bastante significativas.

Los datos muestran una **evolución** positiva respecto al año anterior en el Ayuntamiento de Oviedo, donde el valor de este ratio ha pasado de 1,70 a 2,06. En cambio en los Ayuntamientos de Gijón y Avilés este ratio ha disminuido en 2011 respecto al año anterior: de un 3,37 a un 2,69, en el caso de Oviedo, y de un 2,35 hasta un 1,44 en el caso de Avilés, siendo el Ayuntamiento que ha experimentado la mayor caída en el valor de este ratio.

PERIODOS MEDIOS

Los periodos medios de cobro y pago nos indican los días que, por término medio, se atiende al cobro o pago respectivamente, de los derechos líquidos netos y las obligaciones reconocidas netas. Es preciso señalar que de acuerdo con la Ley de Morosidad el plazo para el pago de las Administraciones Públicas se había establecido en un máximo de 30 días para el año 2011.

Periodo medio de cobro

El mayor periodo medio de cobro es el del Ayuntamiento de Oviedo con 38,34 días, le sigue Gijón y por último Avilés, con 28,96 y 28,23 días respectivamente.

Los datos muestran una **evolución** negativa respecto al año anterior, los periodos medios de cobro **han disminuido considerablemente** en los tres Ayuntamientos, siendo en el de Avilés donde más se ha reducido este periodo medio.

Periodo medio de pago

El orden de Ayuntamientos de mayor a menor periodo medio de pago varía respecto al anterior periodo medio de cobro. En esta ocasión es el Ayuntamiento de Avilés el que está a la cabeza, seguido del de Gijón y por último el de Oviedo.

Como se observa en la tabla 12, en cuanto a este periodo medio, los tres Ayuntamientos cuentan con valores más similares entre sí que en el caso del periodo medio de cobro.

Atendiendo a la **evolución**, este periodo medio de pago también **ha disminuido**, al igual que el de cobro, en los tres Ayuntamientos. En el Ayuntamiento de Oviedo la reducción ha sido en la misma cuantía que el periodo medio de cobro, mientras que en el caso del Ayuntamiento de Gijón y Avilés la reducción de este periodo medio ha sido

menos significativa que la reducción del periodo medio de cobro. En 2011 en los tres Ayuntamientos el periodo medio de cobro es mayor que el periodo medio de pago.

7. Contabilidad de costes en las Administraciones Públicas.

Concluido el análisis presupuestario, económico y financiero de las Entidades, es preciso mencionar que este análisis podría ser ampliado con la información interna que proporcionaría un adecuado sistema de costes. Es obligado destacar la gran utilidad de la Contabilidad de costes para la gestión de las Entidades y su importancia como instrumento para un análisis más completo de éstas. Por ello, a continuación se hace un repaso a la situación de la Contabilidad de costes o Contabilidad de gestión en las Administraciones Públicas a nivel nacional, su creciente exigencia, y el proyecto sobre su implantación en los Ayuntamientos que la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) puso en marcha hace unos años.

7.1. SITUACIÓN ACTUAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

La Contabilidad de costes es un instrumento de planificación y control y una fuente de información necesaria para tomar decisiones en tiempo y forma así como para evaluar los resultados de la gestión de las Entidades públicas. Se trata de un pilar fundamental para llevar a cabo una adecuada gestión de los servicios públicos por parte de las Entidades encargadas de ofrecer estos servicios a los ciudadanos.

La contabilidad debe proporcionar la información necesaria para evaluar interna (controladores y gestores) y externamente (los ciudadanos) el impacto de las políticas y el grado de cumplimiento y eficiencia de la gestión.

A pesar de ello, son pocas las Entidades que utilizan sistemas de costes o evalúan la adecuada prestación de los servicios públicos por medio de indicadores de gestión o cumplimiento de objetivos. Son prácticas que no están generalizadas en el ámbito público a pesar de su evidente necesidad, ya que los recursos gestionados por estos entes son recursos públicos y por tanto se debería velar por su gestión equitativa, eficiente y eficaz más aún si cabe que en el ámbito privado.

La Contabilidad de costes para los servicios locales, está ahora más reclamada que nunca. Dado el contexto de crisis económica y los ajustes financieros de las Administraciones locales, conocer el coste de los servicios y actividades es una imperiosa necesidad. También cada vez es más requerida información de este tipo por parte de los tribunales para la aprobación de ordenanzas fiscales. Algunas de ellas ya

se han anulado por no recoger con rigor el informe técnico-económico que acredite el coste del servicio o actividad por la que se quiere cobrar una tasa.

El desarrollo del presupuesto por programas presupuestarios ayuda, pero no es suficiente para proporcionar con rigor esta información.

Por su parte, los modelos normal y simplificado de las Instrucciones de Contabilidad del año 2004 establecieron por primera vez la obligación de las entidades locales de incluir en sus cuentas anuales indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios y de gestión. Esta obligación es ampliada al resto del Sector público a través del Plan General Contable Público (PGCP) aprobado en el año 2010, que además obliga a presentar información de costes por actividades.

Este Plan Contable para las Administraciones Públicas contempla en su tercera parte, relativa a las cuentas anuales, la necesidad de incorporar en la Memoria información relativa a costes por actividades e indicadores de gestión con el objetivo de “mejorar la calidad de la información contable en el sector público”. El PGCP de 2010 incorpora, como novedad respecto al anterior, una batería de indicadores de gestión, así como información sobre el coste de las actividades que sólo cabe contemplar como el propio preámbulo indica “como una primera iniciativa para la obtención de información que mejore la adopción de decisiones en el marco de la gestión eficiente de los recursos públicos”.

En lo que respecta a las Entidades locales, el Texto Refundido de la Ley de Reforma de las Haciendas Locales, TRLRHL, enumera en su art. 211 las Memorias que deben acompañar a la Cuenta General los municipios de más de 50.000 habitantes, en particular: 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 su coste.

A pesar de todo ello, los Tribunales de Cuentas manifiestan que la casi totalidad de las Entidades locales no presenta Memoria de cumplimiento de objetivos ni Memoria de coste y rendimiento de servicios, ni los indicadores que deberían recogerse en la Memoria de acuerdo con lo establecido en el PGCP de 2010.

7.2. PROYECTO FEMP.

La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) puso en marcha en 2003 un proyecto con su mismo nombre que trata de ayudar a los Ayuntamientos a implantar un sistema de costes e indicadores que les sea útil para mejorar la gestión de los servicios. El objetivo es desarrollar una metodología común para calcular los

costes de los servicios locales y elaborar un conjunto de indicadores de gestión que permita llevar a cabo una comparación entre Entidades locales.

En el Proyecto FEMP participan 10 Ayuntamientos con convenios suscritos con sus respectivas universidades, entre los que se encuentran los Ayuntamientos de Avilés y Gijón. Las Entidades que forman parte del proyecto ya han implantado o están llevando a cabo los pasos para implantar esta metodología de costes e indicadores.

8. Conclusiones.

Se exponen a continuación, a modo de síntesis, los rasgos más importantes extraídos del análisis sobre la situación económico-financiera de las tres entidades locales examinadas, con el objetivo de concluir con una descripción sobre la situación general de cada uno de los tres Ayuntamientos objeto de estudio. En este apartado se recalcarán los aspectos del análisis que cuentan con una mayor repercusión sobre los ciudadanos, la opinión pública, así como aquellos más útiles para evaluar la gestión de las entidades públicas locales. En concreto, destacamos los siguientes aspectos:

- Presión fiscal per cápita
- Gasto público por habitante
- Endeudamiento
- Carga financiera per cápita
- Variación neta de pasivos financieros
- Resultado presupuestario
- Liquidez
- Solvencia a c/p

Observando el análisis se deduce que las diferencias entre los Ayuntamientos estudiados varían según los diferentes aspectos analizados, siendo por tanto, éstas dispares a lo largo del análisis, dejando a las Entidades en diferentes posiciones relativas entre ellas en función del apartado en el que se centre la atención. Únicamente en lo que se refiere a endeudamiento y deuda (excluyendo la composición de ésta última en cuanto a corto y largo plazo, es decir, la relación de endeudamiento) recogido a lo largo del análisis, es posible definir un patrón de comportamiento entre los Ayuntamientos estudiados, ya que, en todos los indicadores que hacen referencia a esos dos aspectos, se reitera una mayor similitud entre el Ayuntamiento de Oviedo y Gijón, ambos con valores bastante distanciados del de Avilés y siempre en ese orden de mayor a menor cuantía en el resultado de los indicadores.

Los datos del análisis en su conjunto no permiten afirmar que alguno de los tres Ayuntamientos se encuentre en una mejor situación global respecto al resto, no pudiendo establecer ningún ranking sobre la situación de éstos en términos generales. Sin embargo, si es posible exponer una **visión global sobre la situación actual de cada uno de los Ayuntamientos obtenida tras el análisis.**

Con el objetivo de ofrecer una visión a grandes rasgos que capte las principales conclusiones a las que se ha llegado a través este trabajo, se exponen a continuación los puntos en los que las diferencias entre los Ayuntamientos se han hecho más patentes, para a continuación concluir con el comentario sobre la situación de cada Ayuntamiento.

- En primer lugar, destacan los valores alcanzados por el **índice de ejecución de ingresos** del Ayuntamiento de Avilés, por su bajo nivel respecto a los otros dos Ayuntamientos.
- Asimismo, consideramos oportuno destacar el significativo aumento de la **relevancia de los ingresos corrientes** en el Ayuntamiento de Gijón sobre el total de ingresos.
- No obstante, el valor del **índice de presión fiscal per cápita** más alto es el del Ayuntamiento de Oviedo, con una diferencia significativa con respecto a los valores de los otros dos Ayuntamientos. Los ciudadanos de Oviedo pagan a través de impuestos locales unos 200 euros por habitante más que los ciudadanos de Gijón o Avilés.
- Esta mayor contribución a las arcas públicas, no se ve reflejada, sin embargo, en un mayor **gasto público por habitante**, ya que, aunque éste es mayor en el Ayuntamiento de Oviedo que en los otros dos Ayuntamientos, en el de Avilés la cuantía es bastante similar a la del primero, no siendo la diferencia en cuanto a este gasto público por habitante lo suficientemente significativa (77 euros por habitante) como para justificar la diferencia en la presión fiscal per cápita.
- De igual modo, esta mayor aportación a través de impuestos locales de los contribuyentes del Ayuntamiento de Oviedo tampoco se refleja en un mayor **gasto de capital por habitante**, ya que, aunque soportan la presión fiscal per cápita más alta de los tres Ayuntamientos, cuentan con un gasto de capital per cápita inferior al resto.
- En cuanto al **endeudamiento**, el Ayuntamiento de Avilés es el mejor parado, ya que es el que cuenta con el menor nivel de endeudamiento, lo que conlleva también una menor **carga financiera per cápita**, la más baja de las tres Entidades, con una cuantía por habitante muy por debajo de la de los otros dos Ayuntamientos. El Ayuntamiento de Oviedo cuenta con la mayor carga financiera per cápita, más del doble que la de, por ejemplo, el de Avilés.
- Podemos concluir que esa mayor cuantía de presión fiscal per cápita del Ayuntamiento de Oviedo que, como se ha comentado, no se refleja en un mayor gasto público por habitante, viene provocada por los altos niveles de

carga financiera per cápita del Ayuntamiento de Oviedo y a los que hace frente a base de mayores tributos locales. Los problemas de la financiación con deuda derivados de los intereses que se han de pagar por ella, quedan de este modo patentes en el análisis.

- Se debe destacar también que los Ayuntamientos, en parte obligados por las restricciones al endeudamiento establecidas, tienen una **variación neta de pasivos financieros** negativa en los tres Ayuntamientos en 2011, es decir, es mayor la cuantía de devolución de deuda que la recibida por este concepto.
- En cuanto al **Resultado presupuestario**, es preciso destacar que el Ayuntamiento de Oviedo es el único en 2011 que cuenta con un resultado positivo, es decir el único cuya cuantía de derechos líquidos netos es mayor que la de sus obligaciones reconocidas netas.
- En relación a la **liquidez** tanto inmediata como general, en ella influye la composición de la deuda, a corto o largo plazo. El Ayuntamiento mejor situado es Gijón, seguido del de Oviedo, siendo el de Avilés el peor parado con una diferencia significativa, de más del doble respecto al primero.
- Respecto a la **solventia a corto plazo**, destaca el valor de este índice del Ayuntamiento de Avilés en 2011, significativamente más bajo que el valor de las otras dos Entidades.

A partir de lo comentado sobre los principales rasgos extraídos del análisis presupuestario y económico financiero que se ha realizado, se puede concluir que:

1. El **Ayuntamiento de Oviedo** cuenta con la mayor presión fiscal per cápita que, sin embargo, no se ve reflejada en un mayor gasto público, ya que esa mayor recaudación a través de tributos locales se destina al pago de intereses procedentes de la deuda, la mayor de los tres Ayuntamientos. En cuanto a solventia y liquidez, se encuentra en una posición intermedia entre el Ayuntamiento de Gijón y el de Avilés, que cuentan con los mejores y peores resultados, respectivamente.
2. El **Ayuntamiento de Avilés**, con el índice de presión fiscal más bajo de los tres Ayuntamientos, mantiene un nivel de gasto público por habitante no muy alejado del Ayuntamiento de Oviedo y por encima del de Gijón, por lo que se puede decir que hace una buena gestión de los recursos recaudados, en parte, debido a que cuenta con un muy bajo nivel de endeudamiento con respecto a los otros Ayuntamientos, y en consecuencia, la más baja carga financiera por habitante, con lo que no es necesario destinar demasiados recursos al pago de intereses. Sin embargo la composición de la deuda a corto y largo plazo no parece la

adecuada, ya que es el que presenta los peores resultados en 2011 respecto a liquidez inmediata y general. En relación a la solvencia a corto plazo, también es el peor parado.

3. El **Ayuntamiento de Gijón** tiene un nivel de endeudamiento muy superior al del Ayuntamiento de Avilés pero inferior al del Ayuntamiento de Oviedo, y por lo tanto, sin una carga financiera tan elevada como éste último. La cuantía de su índice de presión fiscal per cápita ocupa también una posición intermedia respecto a los valores de los otros dos Ayuntamientos. Sus ingresos fiscales han podido destinarse a un gasto público acorde a lo recaudado, ya que la carga financiera no es demasiado elevada. Finalmente, cuenta con los niveles más altos en lo que se refiere a solvencia y liquidez.

9. Referencias bibliográficas.

Cárcaba, A.; López, A. y J.L. Pablos (2012): Material Didáctico de la Asignatura "Sistemas de Información contable en las Administraciones Públicas", Universidad de Oviedo.

García, R. y J.L. Pablos (2012): Material Didáctico de la Asignatura "Gestión y cálculo de costes de los servicios públicos", Universidad de Oviedo.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. (BOE nº 102).

Portal Rendición de Cuentas: <http://www.rendiciondecuentas.es/es/index.html> (Consulta: 7 Junio 2013).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de Noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (BOE nº 278).

Sociedad Asturiana de Estudios Económicos e Industriales (SADEI) (2011). *La renta de los Municipios asturianos 2008*. Asturias.