



GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Curso académico 2015/2016

TRABAJO FIN DE GRADO

**UNA APROXIMACIÓN A LA CONTABILIDAD EN LAS
ENTIDADES PÚBLICAS LOCALES:
ESTUDIO DE CASO DE UN AYUNTAMIENTO
CÁNTABRO**

**AN APPROACH TO ACCOUNTING IN PUBLIC LOCAL ENTITIES:
CASE STUDY OF A LOCAL GOVERNMENT IN CANTABRIA**

Autora: Ana Martínez Galdós

Tutora: Prof. Gemma Hernando Moliner

ÍNDICE

RESUMEN	1
ABSTRACT.....	2
1. INTRODUCCIÓN.....	3
2. LA CONTABILIDAD EN LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES: ANÁLISIS DESCRIPTIVO	5
2.1. Introducción.....	5
2.2. Situación actual de la Contabilidad en las entidades públicas.....	5
2.2.1. Introducción.....	5
2.2.2. Contabilidad financiera en las entidades públicas...5	
2.2.3. Contabilidad de gestión en las entidades públicas...7	
2.3. Delimitación conceptual de la Contabilidad en los ayuntamientos como corporaciones públicas locales..10	
2.3.1. Introducción.....	10
2.3.2. Modelos de contabilidad.....	11
2.3.3. Estados de ingresos y gastos en las entidades locales.....	12
2.3.4. La elaboración del presupuesto y modificaciones presupuestarias.....	14
2.3.5. El control sobre la actividad.....	15
2.3.6. La cuenta general.....	16
3. LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD EN UN AYUNTAMIENTO CÁNTABRO: ESTUDIO DE CASO DEL AYUNTAMIENTO DE RAMALES DE LA VICTORIA	17
3.1. Introducción.....	17
3.2. Metodología aplicada.....	17
3.3. Estudio del caso del Ayuntamiento de Ramales.....	17
3.3.1. Características contextuales y organizativas.....	18
3.3.2. Endeudamiento del ayuntamiento estudio de caso..18	
3.3.3. Características de la contabilidad.....	21
3.4. Resultados obtenidos: Análisis descriptivo.....	27
4. CONCLUSIONES.....	27
5. BIBLIOGRAFÍA.....	29

RESUMEN

El tema de este trabajo es la contabilidad en los ayuntamientos como entidades públicas locales para las cuales se reconoce tanto la necesidad de que informen de su situación económica, financiera y patrimonial como la utilidad de que dispongan de una contabilidad que ayude a adoptar con eficacia las decisiones.

En el campo de la Contabilidad pública local la etapa actual se inició con el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) de 2010, el cual supuso una ruptura tanto conceptual como normativa respecto al PGCP de 1994. Una de las principales consecuencias de la aparición del PGCP de 2010 fue la actualización de la normativa contable correspondiente a los modelos “normal” y “simplificado” de contabilidad local mediante sendas Órdenes de Hacienda y Administraciones Públicas (HAP) de 20 de septiembre de 2013. La Instrucción de Contabilidad que se aprueba mediante dichas Órdenes de 2013, será de aplicación en las entidades locales, sus organismos autónomos, sociedades mercantiles locales y entidades públicas empresariales locales, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2015.

Asimismo, la disposición transitoria tercera de la Orden HAP/1781/2013 permite que las cuentas anuales de los ejercicios 2015 y 2016 no cumplan con la obligación de incluir información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión, para que haya un tiempo suficiente que posibilite que estas entidades públicas puedan implantar una contabilidad de costes.

Lo anterior pone de manifiesto la actualidad del cambio que se vive en materia de contabilidad pública local y justifica la realización de un trabajo como éste cuyo objetivo es analizar dicho cambio a la luz del estudio de un caso real que nos permite aproximarnos a la realidad que se vive en un ayuntamiento de Cantabria y extraer algunas conclusiones. Se siguen dos pasos en este trabajo: En primer lugar, se realiza una revisión bibliográfica tanto de la normativa contable como de algunas publicaciones sobre el tema; y en segundo lugar, se realiza un estudio de caso descriptivo de la contabilidad que se practica en el ayuntamiento de Ramales de la Victoria. El análisis de los resultados obtenidos del mismo nos lleva a las conclusiones de este trabajo.

Entre las principales conclusiones obtenidas cabe destacar el retraso que se vive en el cumplimiento de determinadas obligaciones contables, en particular en aquel que se refiere al desarrollo de una contabilidad analítica que de paso a la información de costes por actividades e indicadores de gestión a incluir en la Memoria de las Cuentas Anuales del ayuntamiento.

ABSTRACT

The subject in this project is accounting in local governments as public local entities to which both the need of information about their economic, financial and inherited situation and the utility of having an accounting to be able to adopt decisions efficiently must be recognised.

In the field of public local accounting the current stage began with the 2010 General Plan of Public Accounting (from now on PGCP), which meant both a conceptual and normative breakup in relation to the PGCP in 1994. One of the main consequences of the appearance of PGCP in 2010 was the updating of accounting normative belonging to "normal" and "simplified" models of local accounting through both Inland Revenue and Public Administration (HAP) orders on September 20th 2013. The accounting instruction, which has become effective since January 1st 2015 and approved thanks to those orders in 2013, will be applied in local entities, their self-governing organizations, local commercial companies and public local business entities.

In the same way, the third temporary disposition of the Order HAP/1781/2013 allows the annual accounts of the fiscal years 2015 and 2016 to avoid the obligation of enclosing some information about the cost of the actions and management indicators in order to have enough time so that these public entities could introduce a cost accounting.

The former reveals today change which we can notice when it comes to public local accounting and justifies the completion of a project like this one whose aim is analysing such change in light of the study of a real case which allows us to approach real life in a local government in Cantabria and draw some conclusions. Two steps are followed in this project: Firstly, a bibliographical revision of both the accounting normative and some publications about the subject; secondly, a study of descriptive case of the accounting practised in Ramales de la Victoria local government is carried out. The analysis of the obtained results leads us to the conclusions of this project.

Among the main conclusions it should be pointed out the delay we can find in the compliance with certain accounting obligations, particularly in the one which gives rise to the information of the cost of the actions and management indicators which should be included in the annual accounts of the local government.

1. INTRODUCCIÓN

Dentro del tema de la contabilidad en las administraciones públicas españolas, este trabajo se ciñe al caso de los ayuntamientos, como entidades públicas locales para las cuales se reconoce tanto la necesidad de que informen de su situación económica, financiera y patrimonial como la utilidad de que dispongan de una contabilidad que ayude a adoptar con eficacia las decisiones.

En el campo de la Contabilidad pública local, tras las Instrucciones de 1990 y 2004, la etapa actual se inició con el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) de 2010, aprobado por la Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril. Dicho PGCP supuso una ruptura tanto conceptual como normativa respecto al PGCP de 1994.

Una de las principales consecuencias de la aparición del PGCP de 2010 es la necesidad de revisar la normativa contable de aplicación a las entidades locales y sus organismos autónomos, en particular de los modelos “normal” y “simplificado” que están basados en el PGCP. Ello obligó a una actualización de la normativa contable correspondiente a dichos modelos mediante sendas Órdenes de Hacienda y Administraciones Públicas (HAP):

- Orden HAP/1781/2013 de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del modelo normal de contabilidad local.
- Orden HAP/1782/2013 de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del modelo simplificado de contabilidad local.

Como se menciona en la introducción de dichas órdenes, esta actualización se hace mediante una Instrucción de contabilidad nueva, fundamentalmente por tres motivos:

- El alcance de las novedades que se incorporan en el PGCP de 2010 en relación con el de 2004.
- La conveniencia de homogeneizar el contenido de la normativa contable de las diferentes administraciones públicas.
- La eliminación de aquellos contenidos que figuraban en la Instrucción de contabilidad anterior que, de alguna forma, ya están desarrollados en el propio PGCP.

Así, la Instrucción de Contabilidad que se aprueba mediante las citadas Órdenes de 2013, será de aplicación en las entidades locales, sus organismos autónomos, sociedades mercantiles locales y entidades públicas empresariales locales, con entrada en vigor a partir del 1 de enero de 2015.

Asimismo, es de destacar que, la disposición transitoria tercera de la Orden HAP/1781/2013 permite que las cuentas anuales de los ejercicios 2015 y 2016 no cumplan con la obligación de incluir información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión, para que haya un tiempo suficiente que posibilite que estas entidades públicas puedan implantar una contabilidad de costes.

Igualmente es del año 2013, la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, cuyo arranque reconoce que “la contabilidad en el ámbito

del sector público ha sufrido un prolongado proceso de modernización y reforma que se ha plasmado en la aprobación del vigente PGCP mediante Orden de 13 de abril de 2010. Dicho Plan se ha concebido como un plan marco para todas las Administraciones Públicas y con él se ha pretendido avanzar en todas en el proceso de normalización contable, en especial a través de la adaptación de sus principios a los criterios contables previstos en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC).

Todo ello da una idea de la actualidad del cambio que se vive en materia de contabilidad pública local y justifica la realización de un trabajo como éste cuyo objetivo no es otro que analizar dicha transformación a la luz del estudio de un caso real que nos permite aproximarnos a la realidad que se vive en un ayuntamiento de Cantabria y extraer algunas conclusiones. Se siguen por tanto, dos pasos en este trabajo:

- ✓ En primer lugar, se realiza una revisión bibliográfica tanto de la normativa contable al respecto como de algunas publicaciones sobre el tema de la contabilidad en las entidades públicas locales y particularmente en los ayuntamientos, que nos permite establecer una estructura de la actualidad en materia de contabilidad local que sirve de base en el estudio del caso. Esta primera parte se presenta en el epígrafe 2.
- ✓ En segundo lugar, se realiza un estudio de caso descriptivo de la contabilidad que se practica en el ayuntamiento del municipio cántabro de Ramales de la Victoria. El análisis de los resultados obtenidos del mismo, por comparación de los hechos observados con aquellos otros extraídos de la revisión bibliográfica, nos lleva a las conclusiones de este trabajo. Esta segunda parte se presenta en el epígrafe 3.

Entre las principales conclusiones obtenidas cabe destacar el retraso que se vive en el cumplimiento de determinadas obligaciones contables, en particular en aquel que se refiere al desarrollo de una contabilidad analítica que de paso a la información de costes por actividades e indicadores de gestión a incluir en la Memoria de las Cuentas Anuales del ayuntamiento. Las conclusiones del trabajo se presentan en el epígrafe 4.

2. LA CONTABILIDAD EN LOS AYUNTAMIENTOS ESPAÑOLES: ANÁLISIS DESCRIPTIVO

2.1. INTRODUCCIÓN

En este primer apartado se pretende abordar la situación actual de la contabilidad de gestión en las entidades públicas y más específicamente en las entidades locales o municipales, debido a que el objeto de estudio del presente trabajo va a ser el municipio de Ramales de la Victoria.

En primer lugar se va a tratar de explicar que es el sistema de contabilidad pública, la normativa bajo la que se rige, las ramas que incluye y dentro de esta, la contabilidad de gestión para después poder definir conjuntamente la contabilidad de gestión pública y su importancia actual en nuestro país, así como los objetivos que posee, sus destinatarios y la clasificación según el ámbito de actuación, para ello ha sido necesario la revisión de varios artículos y trabajos publicados como por ejemplo la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (a partir de ahora AECA) a parte de varias revisiones bibliográficas que al final del presente trabajo mostraré.

2.2. SITUACIÓN ACTUAL DE LA CONTABILIDAD EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS.

2.2.1. Introducción

El sistema de contabilidad pública se configura como un sistema de elaboración y suministro de la información para las entidades públicas. A continuación se tratará de desarrollar el panorama de la situación actual de la contabilidad en las entidades públicas estructurando dicho sistema en dos ramas, el de contabilidad financiera y el de contabilidad de gestión.

En cualquiera de ambas ramas, y de acuerdo con Francisco J. Castillo Cerveró, Amparo Macián Gisbert, Aurora Gómez Corell (2001) como **características cualitativas de la información contable en las entidades públicas** cabe destacar, algunos atributos deseables para cualquier tipo de información como los enumerados más abajo, siendo los cuatro primeros los que entendemos adquieren una mayor importancia.

- a) *Relevancia.*
- b) *Precisión. Confiabilidad. Exactitud.*
- c) *Consistencia. Comparabilidad. Uniformidad.*
- d) *Verificabilidad. Objetividad. Neutralidad.*
- e) *Agregación.*
- f) *Flexibilidad. Adaptabilidad.*
- g) *Oportunidad.*
- h) *Comprensibilidad. Aceptabilidad.*

2.2.2. Situación actual de la contabilidad financiera en las entidades públicas.

La contabilidad financiera tiene por objetivo la elaboración de las Cuentas Anuales de una entidad económica, de acuerdo con una normativa contable que garantice, entre otros, la fiabilidad de la información suministrada. En el ámbito de la

contabilidad pública española, el marco normativo que regula su contabilidad financiera pública es el siguiente.

En España, dicho marco jurídico está fundamentado inicialmente en la propia Constitución Española (Art. 31.2 y 103.1), así como referencias concretas en otras leyes fundamentales, como son: la Ley General Presupuestaria 47/2003 de 26 de noviembre (Art. 17,124 y 134), la Ley 8/1989 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos (Art. 7, 19, 25 y 26), la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas (Art. 9 y 13) y la Ley Reguladora de las Haciendas Locales ([Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo](#)).

Actualmente el marco normativo de la Contabilidad Pública gira en torno al Plan General de Contabilidad Pública del 13 de Abril de 2010, y la ORDEN HAP1489/2013, de 18 de julio, por la que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público.

Ello se amplía con la Resolución de 28 de Julio de 2011 (BOE Nº 188 de 6 de agosto de 2011) por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión con el objetivo de “mejorar la calidad de la información contable en el sector Público”.

La importancia de esta Resolución radica en que se dictan las instrucciones precisas para cumplimentar los estados e informes incluidos en la Memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública relativos al coste de las organizaciones y, en particular, el coste de las actividades relacionadas con la obtención de tasas y precios públicos. A continuación, se presenta un gráfico que resume el marco jurídico de la Contabilidad Analítica de las Entidades Públicas.

Para describir la situación actual de la contabilidad pública en nuestro país, basta remitirse al documento recientemente publicado por la IGAE (2015, pp. 2-4). En dicho documento se indica que el Plan General de Contabilidad Pública aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda el 6 de mayo de 1994 (PGCP'94), ha sido el plan contable marco para todas las Administraciones Públicas. Este plan contable tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa (PGC) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las Administraciones Públicas.

Por lo que afecta a las Entidades Locales, de acuerdo con el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la competencia para aprobar el Plan General de Contabilidad, que debe ser conforme al Plan General de Contabilidad Pública, le corresponde al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda), se aprobaron las Instrucciones del modelo normal, simplificado y básico de contabilidad local que en posteriores epígrafes detallaremos, que tuvieron como objetivo fundamental adaptar los criterios contables para las entidades locales a los principios recogidos en el PGCP'94 y que sustituyeron a las Instrucciones de Contabilidad aprobadas en el año 1990.

Todas las reformas de la contabilidad pública realizadas en nuestro país han pretendido alcanzar el objetivo de la normalización contable. En el ámbito de las normas internacionales, una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la elaboración de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB, «Junta de Normas Contables Internacionales para el

Sector Público». Aunque en el ámbito de la contabilidad pública no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a aplicar las NIC-SP, por parte de la IFAC se recomienda su adopción, con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

2.2.3. Situación actual de la contabilidad de gestión en las entidades públicas.

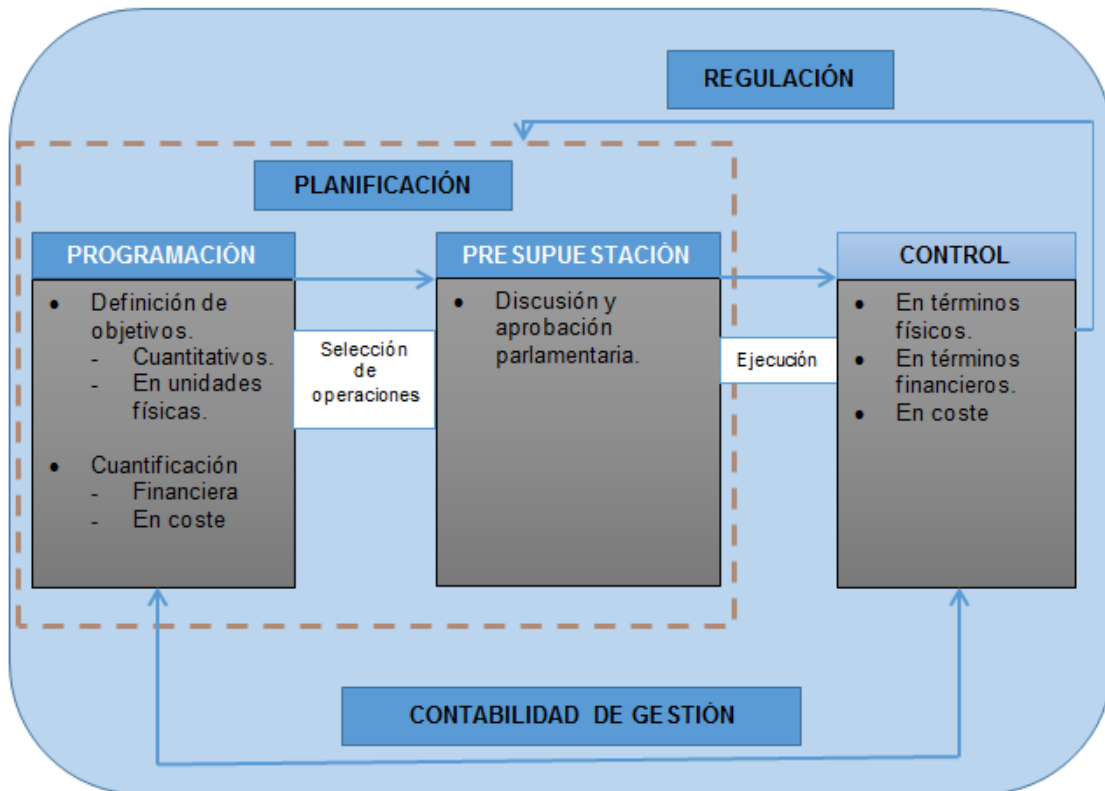
La contabilidad de gestión es una rama del sistema de contabilidad pública cuya información tiene por objetivo apoyar la toma de decisiones de gestión económica dentro de las entidades públicas.

Según AECA (1995, p. 23) la definición de contabilidad de gestión dice que se trata de *“la rama de la Contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales”* Por otra parte, indica que *“el contenido de la Contabilidad de Gestión viene dado por las exigencias informativas para la toma de decisiones que el entorno ha impuesto a las empresas”*.

La delimitación conceptual de la contabilidad de gestión se presenta aquí, en función de sus objetivos y sus destinatarios. Así:

En el caso concreto de la Administración Pública Local los **objetivos de la contabilidad de gestión** son diferenciados en contraste con la actividad empresarial, debido a la especial naturaleza y actividad que desarrolla un Ente Local. Hemos de apoyarnos por tanto en AECA (2001, pp. 27-33) que establece como principales objetivos de la Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas los siguientes:

1. Clarificar el empleo de los recursos públicos desde una perspectiva de eficiencia y de economía, posibilitando un control de gestión sobre aspectos concretos de la entidad. Entendiendo como gestión eficaz y eficiente alcanzar los objetivos previstos en una actividad y transformar los recursos en productos o servicios de la forma más productiva y al menor coste, para ello es absolutamente necesario disponer de una contabilidad de gestión.
2. Determinar la cuantía de las tasas y precios públicos, ya que la normativa vigente regula la necesidad de fundamentar el coste del servicio o de la actividad para así poder relacionar el coste con el correspondiente importe de la tasa o precio, con el fin de determinar el grado de cobertura de coste.
3. Facilitar la elaboración y evaluación de los presupuestos. Ello proporcionará información de apoyo a un análisis centrado en el impacto económico de las distintas alternativas para alcanzar los objetivos del sistema presupuestario. A continuación se muestra un esquema que resume la elaboración de presupuestos.



Fuente: AECA 2011
(Elaboración propia)

4. Fundamentar la valoración de los bienes producidos por la actividad del sector público. Tanto si la ejecución de las obras se realiza por la propia administración como si se contrata con terceros, para determinar el importe por el que podrán capitalizarse los costes derivados de la participación de equipos internos se deberán afectar los costes directos e imputar los costes indirectos de fabricación efectivamente devengados y objetivamente imputables al proyecto.
5. Apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestaciones de servicios, con el conocimiento detallado de los costes e ingresos. La contabilidad actual se orienta en obtener e interpretar información de origen externo combinándola con información de origen interno.
6. Facilitar la elaboración de la Cuenta General de la propia entidad, que debe ir acompañada de las Memorias
7. Permitir realizar una asignación racional de los recursos de la entidad mediante la adecuada justificación de sus necesidades.
8. Permitir la comparación con otros que presenten servicios similares. En el ámbito local tal comparabilidad resulta difícil ante la falta de homogeneidad que presentan los servicios prestados por los distintos Ayuntamientos en cuanto a la amplitud del servicio.
9. Facilitar información a órganos nacionales y supranacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvenciones.

En cuanto a los **destinatarios de la contabilidad de gestión pública**, en principio y por las características de un ente público, pueden existir diferentes tipos de usuarios de esta información contable (ya que a todos no les interesa la misma información):

- a) Los directivos del ente público, que estarían interesados en datos relativos a los costes en que están incurriendo y a la eficiencia con la que se están gestionando los recursos de los que son responsables
- b) Los directivos de los órganos superiores, que pueden estar interesados en conocer datos relativos al conjunto de costes que ocasiona por consumo ese organismo.
- c) El ciudadano, como contribuyente, puede estar interesado en saber cuál es el destino de sus impuestos. Además, el ciudadano como usuario, necesita conocer el coste del servicio público que está utilizando y, con ello, muchas veces podría evitar el despilfarro que ocasiona su desconocimiento.

A continuación examinamos la contabilidad de gestión en el ámbito pública considerando sus componentes principales, esto es, la contabilidad de costes y los indicadores de gestión.

Por lo que respecta a la **contabilidad de costes**, ya por el año 1968, el Comité Nacional de Contabilidad Gubernamental de los Estados Unidos, definió la Contabilidad de Costes en su declaración "*Contabilidad, Auditoría e Información Financiera Gubernamental*", como el *método contable que pretende reunir y registrar todos aquellos elementos de coste cuyo consumo sea necesario para cumplir un propósito, continuar una actividad o completar un trabajo*. Se observa así que, en esta primera fase de aplicación de una Contabilidad Interna en el sector público, se pone énfasis en el cálculo de costes.

El Sector Público (AECA 2001, pp. 24-27) se encuadra en un grupo de unidades con diversas funciones, muy amplias y heterogéneas dentro de su estructura orgánica. Explícitamente podemos distinguir tres niveles dentro de la Administración (Estatal, Autonómica y Local), que a su vez dentro de ellos, están sujetos a la Contabilidad Pública, las siguientes: Administraciones Generales o Centrales del Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales, Organismos Autónomos, Consorcios y Entidades con estatuto jurídico especial y las Entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.

Es complicado implantar un sistema único de contabilidad de gestión y de cálculo de costes en todas las Entidades Públicas ya que cada una tiene diferentes formas de organización, el origen de la financiación puede ser distinto de unas a otras así como la repartición de poderes y responsabilidades entre muchos otros factores, como también por ejemplo, la dimensión de la población.

Para implantar un modelo de contabilidad de gestión se requiere como paso previo la delimitación adecuada de la entidad contable, conocer rigurosamente la estructura organizativa y funcional de la entidad, del proceso de formación de los costes de las actividades y servicios y determinar la estructura de costes a imputar atendiendo a su dependencia orgánica.

Este sistema contable necesita unos datos de entrada con cierto grado de elaboración, por lo que deberán adaptarse los sistemas de gestión existentes en la organización que permitan la imputación de costes por centros y actividades, estos

sistemas de gestión están constituidos básicamente por el sistema de gestión de justificantes de gasto, el sistema de gestión de inmovilizado y el sistema de gestión de personal. Otra figura que hay que tener en cuenta es la organización contable del ente y la ubicación de la oficina de la contabilidad de gestión dentro del organigrama, para atender a los fines para los que se suministra la información. El grado de centralización/descentralización de la gestión y las necesidades de información de los responsables de las distintas unidades son otros de los factores importantes.

Para la determinación de márgenes y resultados, en el caso de entidades cuya fuente de ingresos esté basada en la financiación con exacciones obligatorias, estas magnitudes carecen de relevancia. Sin embargo, existen multitud de entidades públicas que además de este tipo de financiación obtienen ingresos al cobrar tasas, precios públicos o privados por algunos de sus servicios, sobre todo en los niveles de administración más próximos a los ciudadanos.

En cuanto al tema de **indicadores de gestión**, dado el amplio abanico de indicadores de gestión que se pueden elaborar en una entidad pública es necesario definir objetivos claros y operativos que sean cuantificables y operativos, y en función de ellos, seleccionar los que sean más relevantes para evaluar su cumplimiento, por lo que en definitiva la implantación de gestores es esencial.

Las necesidades sociales en creciente expansión tienen que ser satisfechas por el sector público, el cual cada vez cuenta con unos recursos públicos más escasos por lo que la gestión de estos últimos cada vez debe de ser más estricta. Se trata por tanto de uno de los objetivos más importantes de la contabilidad de gestión en las entidades públicas y es el de la obtención de eficiencia y economía en la administración del gasto público.

2.3. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD EN LOS AYUNTAMIENTOS COMO CORPORACIONES LOCALES.

2.3.1. Introducción

La Administración española está organizada en tres niveles diferentes: la Administración estatal, la Administración autonómica y la Administración local. Las entidades locales son las que constituyen la Administración local que es la más cercana a los ciudadanos.

Tomamos como punto de partida la definición de contabilidad pública local que hace el profesor López Hernández en su tesis doctoral:

“La Contabilidad Local está orientada y supeditada al presupuesto, está al servicio de control de legalidad, es una contabilidad de responsables y se caracteriza por ser una contabilidad de flujos. Este sistema contable municipal se caracteriza por ser un conjunto de libros auxiliares y de registros en que se orientan las operaciones efectuadas y se consignan sus características deudoras o acreedoras, pero sin los debidos enlaces y contrapartidas, como es la esencia de la Partida Doble. Este sistema tiende a demostrar el movimiento habido en los cobros y en los pagos, indicando su procedencia o aplicación por medio de la documentación y en relación con los presupuestos de ingresos y gastos” así es una de las definiciones de la Contabilidad Pública Local según López Hernández, A.M (1992).

La contabilidad pública se crea como un sistema de elaboración y suministro de la información para las entidades públicas. Cuánto más heterogénea y compleja sea la actividad de una entidad pública mayor será la exigencia de información sobre la

actividad económica. Esto es de especial importancia en el ámbito local ya que la diferencia de población entre unos ayuntamientos y otros puede ser considerable.

2.3.2. Modelos de contabilidad.

Existen **tres modelos contables** que tienen en cuenta la diferente situación de las Entidades locales y son regulados en los artículos 200 a 212 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales. Se establecerá un determinado modelo dependiendo de la población y del importe del presupuesto. Los tres modelos y los requisitos para aplicarlos son los siguientes:

- Modelo básico: presupuesto inferior a 300.000 € sin entidades dependientes.
- Modelo simplificado: presupuesto inferior a 300.000 € con entidades dependientes o presupuesto superior a 300.000 € pero inferior a 3 millones de euros y con una población inferior a 5.000 habitantes.
- Modelo normal. Cualquiera puede utilizarlo y es obligatorio si el presupuesto es superior a 3.000.000 € o presupuesto superior a 300.000 € y población superior a 5.000 habitantes.

El modelo básico es para las entidades de menor tamaño, es el más sencillo, y como la actividad económica de estas entidades es bastante más reducida que las que aplican los demás modelos, los estados y las cuentas a elaborar son también más reducidos.

El modelo normal como se ha visto será obligatorio para las entidades de mayor dimensión y es el modelo que más información requiere. Por último el modelo simplificado toma como referencia el modelo normal, pero al ser aplicable a entidades de menor dimensión, no hace referencia a determinadas operaciones que se entiende que este tipo de entidades no van a realizar. Por tanto, posee menos requisitos de información que el modelo normal. Sin embargo, estas entidades, si así lo desean, pueden aplicar el modelo normal.

2.3.3. Estados de ingresos y gastos en las entidades locales.

A continuación se explica en qué consiste la rama de la contabilidad en las entidades locales, en los ayuntamientos, considerando sus distintos elementos: Gastos, Ingresos, Presupuesto (integrado por los estados de gastos e ingresos), Control de la Actividad y Cuenta General.

Por lo que se refiere a los **ingresos en una entidad pública local**, los ayuntamientos obtienen ingresos de diferentes fuentes que provienen en gran parte de economías particulares bien a través de impuestos, tasas y otros tributos procedentes del Estado, de la Comunidad Autónoma a la que pertenecen y de la Unión Europea, a través de subvenciones o transferencias. También pueden pedir préstamos con los límites que la Ley les impone u obtener recursos procedentes de su propio patrimonio. Todos estos ingresos, son consecuencia de la prestación de bienes y servicios que realice la entidad. A continuación, se detalla más explícitamente los diferentes tipos de ingresos en una entidad local:

2.3.3.1. *Tributos locales, que se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales.*

1.1. Los impuestos previstos en la Ley Reguladora de Haciendas Locales, exclusivamente municipales, son cinco, tres son de exigencia obligatoria y dos de establecimiento voluntario por parte de los Ayuntamientos.

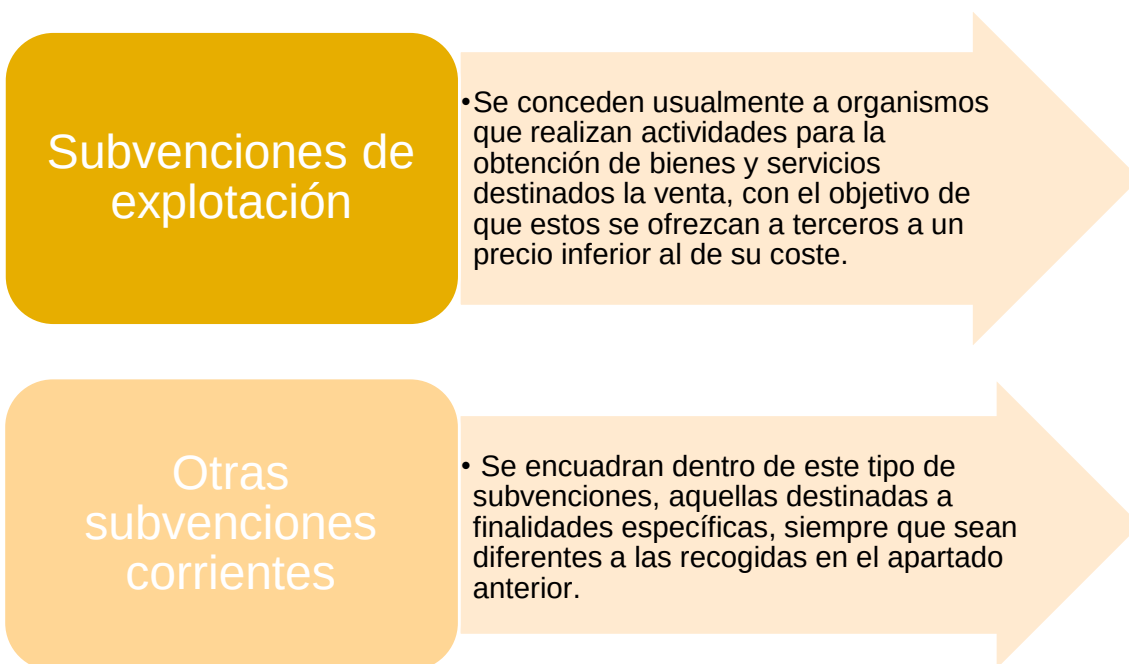
- Los impuestos de exigencia obligatoria son: el impuesto sobre bienes inmuebles, el impuesto sobre actividades económicas y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
- Los impuestos de establecimiento voluntario son: impuestos sobre construcciones, instalaciones y obras y el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

1.2. Las tasas, se contabilizarán como ingresos ya que suponen una contraprestación preestablecida que se obtiene a raíz de la actividad del ente. Cabe destacar que las Entidades locales no podrán exigir tasas por determinados servicios, entre ellos: alumbrado de vías públicas, vigilancia pública, protección civil, limpieza de la vía pública y enseñanza obligatoria.

En relación con la cuantía de las tasas rige el principio de equivalencia, según el cual, su importe debe cubrir, como máximo en su conjunto, el coste real o previsible del servicio o actividad que las originan o el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de la utilización privativa o el aprovechamiento especial, si los bienes no fuesen de dominio público. También se pueden tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos.

1.3. Contribuciones especiales, el importe de estas no podrá superar el 90% del coste que soporte la Entidad local por la realización de obras o por el establecimiento o ampliación de servicios, entendiendo por coste el que resulte de minorar el coste total en el importe de las subvenciones obtenidas del Estado o de cualquier otra entidad, pública o privada para dicha finalidad.

2.3.3.2. *Ingresos por subvenciones y transferencias.* El Estado, las Comunidades Autónomas y la Unión Europea financian a las Entidades locales a través de subvenciones o transferencias, para que estas últimas puedan realizar determinadas obras o servicios. Las subvenciones no pueden dedicarse a fines distintos para los que fueron concedidas, con la excepción de posibles sobrantes que no sean reintegrables y cuya utilización no estuviese prevista en su concesión. No obstante las entidades otorgantes pueden verificar el destino de las subvenciones y en el caso de que no hayan sido destinadas a la finalidad para la que fueron concedidas puede exigirse a las Entidades locales su reintegro. Como es lógico, las subvenciones actúan de soporte financiero a operaciones corrientes y específicas y se clasifican en:



2.3.3.3. *Otros ingresos de las Entidades locales.* El resto de fuentes de financiación de las Entidades locales son el producto de las operaciones de crédito que puedan realizar, los ingresos que proceden de su patrimonio y otros que pueden proceder del sector privado, la participación en los tributos de Estado y de las Comunidades Autónomas así como los recargos sobre impuestos, las multas y las sanciones y los obtenidos por la prestación de servicios a través de precios públicos. Por tanto destacaremos como otros ingresos:

- a) Ingresos de Derecho privado, que proceden de la rentabilidad del patrimonio propio de las Entidades locales, como también lo son las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. La enajenación de bienes del patrimonio de los Entes locales como consecuencia de la desvinculación como bienes de dominio público y venta posterior también son considerados ingresos. Es importante reseñar que estos ingresos no podrán destinarse a la financiación de gastos corrientes, aunque con ciertas excepciones.
- b) Participación en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas que deberá determinarse por las leyes de los respectivos Parlamentos o Asambleas legislativas. Según las características del municipio, la participación en los tributos de Estado será diferente, ya que los municipios que sean capitales de provincia o que tengan una población de más de 75.000 habitantes reciben la financiación por un sistema de cálculo diferente que el resto de municipios y también participan de forma especial los municipios considerados turísticos.
- c) Precios públicos, que pueden establecerse por las Entidades locales, por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia, siempre que sean de solicitud o recepción voluntaria y se presten de forma simultánea por el sector privado.

- d) Multas y sanciones impuestas por las Entidades locales en el ámbito de sus competencias, así como, refiriéndonos a lo anteriormente dicho, la posibilidad de establecer recargos sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades locales.

Por lo que se refiere a los **Gastos en los Entes locales**, estas entidades tienen limitado el destino de sus gastos, atendiendo a las finalidades previstas en su presupuesto anual previamente aprobado por el Pleno. Hay determinados servicios que están obligados a prestar, lo que supone ya unos gastos fijos, van en función del número de habitantes y son: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza varia, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población, pavimentación de las vías públicas y control de alimentos y bebidas.

2.3.4. La elaboración del presupuesto y modificaciones presupuestarias

En cuanto al **Presupuesto en una Entidad local**, el presupuesto es un mandato que surge del pleno de la Entidad local, que fue previamente elegido por los ciudadanos y que autoriza al gobierno local cuánto y en que debe gastar como máximo en un año. Por lo que el presupuesto en los ayuntamientos se configura tanto como un instrumento de gestión para el gobierno como un instrumento del control para el Pleno.

Dentro del presupuesto, existe un tratamiento diferente de los gastos y de los ingresos, ya que los importes del gasto tienen un límite máximo en que se puede incurrir mientras que los ingresos sólo son estimaciones que se prevén obtener para financiar los gastos. Evidentemente, al elaborar el presupuesto, los gastos que se vayan a realizar en el ejercicio no pueden ser mayores a los ingresos que se prevean para el mismo periodo.

El presupuesto general de una Entidad local está formado por el suyo propio y el presupuesto de cada una de sus entidades dependientes, que son organismos autónomos, entidades públicas empresariales y sociedades mercantiles.

En otro lugar, para modificar la cantidad o la finalidad de los créditos presupuestarios es necesario tramitar unas modificaciones de crédito reguladas en la normativa de aplicación, es decir, los créditos iniciales incluidos en los estados de gastos se pueden modificar, como consecuencia de cambios en las necesidades iniciales, o al surgir nuevas necesidades que sea preciso atender. Por eso, a continuación y apoyándonos en el documento nº 15 de AECA pags. 84-85 ("La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas), de forma resumida y a efectos de sus implicaciones para las actuaciones de control, se señalan las siguientes clases de modificaciones presupuestarias previstas en la normativa actual:

- *Los créditos extraordinarios*: surgen cuando no existe dotación para un gasto que es preciso realizar durante el ejercicio, pues en el supuesto de que existiese dotación pero fuera insuficiente para atender el gasto, lo que debería tramitarse sería un suplemento de crédito.
- *Los suplementos de crédito*: cuando existiendo crédito en el presupuesto, se amplía su consignación, por resultar ésta insuficiente.

- *Las ampliaciones de crédito:* consiste en una modificación al alza de ciertos créditos que tienen el carácter de ampliables, y podrán incrementarse en función de la efectiva recaudación de derechos afectados (Estado y Comunidades Locales), o del resto de reconocimiento de obligaciones específicas del respectivo ejercicio.

Los presupuestos de una Entidad local están integrados por:

- a) Los estados de gastos, en los que se deben incluir, con la debida especificación, los créditos necesarios para atender al cumplimiento de las obligaciones.
- b) Los estados de ingresos en los que se incluirán las estimaciones de los distintos recursos económicos a liquidar durante el ejercicio.

Los estados de gastos incluyen las cantidades que se autoriza a gastar en ese año que se llaman créditos presupuestarios y como es obvio, se considera que se ha realizado el gasto cuando surge la obligación de pagar.

Los estados de ingresos recogen estimaciones de los recursos a obtener y se considera que se han obtenido recursos cuando surgen los derechos de cobro.

Por lo tanto y es importante señalar, los presupuestos siguen un criterio jurídico en la consideración de los gastos e ingresos. No siguen el criterio de caja (pagos y cobros), ni tampoco el criterio del devengo económico que es el que se aplica en los planes de contabilidad.

Como el presupuesto de gastos es limitativo, las obligaciones que se reconozcan en un ejercicio no pueden ser superiores a los créditos que se hayan presupuestado. Sin embargo, el presupuesto de ingresos es estimativo, lo que significa que los derechos que se reconozcan en el ejercicio pueden ser superiores a las cantidades que inicialmente se presupuestaron o inferiores si no se presupuestó adecuadamente.

Otro documento esencial que forma parte de los presupuestos de una Entidad local son las denominadas bases de ejecución, que son normas que establece la propia Entidad local, para adaptar la ejecución del presupuesto a su propia organización.

2.3.5. El control sobre la actividad.

En relación con **el control sobre la actividad de las Entidades locales:** Para salvaguardar la integridad de los bienes y caudales de la Administración pública, y para garantizar una adecuada gestión económica, nuestra legislación ha establecido diversos controles sobre dicha actividad. Se denomina control interno el que es realizado por personal perteneciente a la Entidad local, con el fin de proporcionar un grado razonable de confianza en el cumplimiento de las leyes y las normas aplicables, la fiabilidad de la información financiera y la eficacia y eficiencia de las operaciones. Se denomina control externo el realizado por una Institución ajena a la Entidad local (el Tribunal de Cuentas o los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas).

Los controles que establece la legislación deben estar adecuadamente planificados y coordinados para que sean útiles, de forma que pongan de manifiesto las deficiencias e irregularidades en la gestión que hubiesen podido detectar, como garantía del interés público.

Por tanto, el control que se realiza sobre la actividad económica de las Entidades es doble:

- a) Control interno, que es realizado por el personal perteneciente a la propia Entidad local y que tiene por finalidad garantizar sus activos y asegurar, dentro de lo posible, la corrección y fidelidad de los registros contables. Incluye, además de los aspectos financieros, contables y de custodia de activos, controles destinados a mejorar la eficiencia operativa y asegurar el cumplimiento de las políticas de la organización. En la Administración local española el control interno de cada entidad está atribuido a la Intervención Municipal. Los distintos Informes y conclusiones realizados por el órgano de control interno tienen como destinatario final el Pleno de la Entidad local. El objetivo es garantizar que la actividad económico-financiera de dicha Entidad se adecua a los principios de legalidad, economía, eficiencia y eficacia.
- b) Por otro, el Control externo, realizado por una Institución ajena a la Entidad local, el Tribunal de Cuentas y/o, en su caso, por los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, dentro de su ámbito territorial. Estas Instituciones están dotadas de personal especializado en el análisis y valoración de las distintas entidades que componen el sector público. Los informes de fiscalización elaborados tienen como destinatario final además de la Entidad, a las Cortes Generales o, en su caso, las respectivas Asambleas legislativas autonómicas.

2.3.6. La cuenta general.

Por último, de forma similar a cualquier empresa, las Entidades locales tienen que elaborar a final de cada año la **Cuenta general** donde se refleje:

- Situación del patrimonio, es decir, la situación de los bienes y derechos de la Entidad local, de su financiación y de sus préstamos y deudas a final del año.
- Los gastos, ingresos, beneficios y pérdidas de la Entidad local durante el año al que se refiere la Cuenta general.
- Como se ha ejecutado el presupuesto de la Entidad local, es decir, ofrece información sobre cuánto y en qué se han gastado los recursos que se han obtenido en ese año, cuántos recursos se han obtenido en el año y cuales han sido recursos. También se informa sobre la forma en la que se han realizado esos gastos e ingresos.

La Ley establece cuál debe ser esa información y cómo se debe elaborar. En concreto, la información que tienen que elaborar al finalizar el año es la denominada Cuenta general, que se encuentra regulada en los artículos 208, 209, 210 y 211 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales y en las Instrucciones de Contabilidad Local.

Los documentos que fundamentalmente ofrecen información sobre los resultados de la actividad económica de las Entidades locales y de sus entidades dependientes son las cuentas anuales que están formadas por los siguientes estados:

- Balance de situación
- Cuenta de resultado económico patrimonial.
- Liquidación del presupuesto.
- Memoria.

Las cuentas anuales deben elaborarse una vez al finalizar el ejercicio y su contenido se integra en la Cuenta general de la Entidad.

Las cuentas anuales de la Entidad local y de sus organismos autónomos deben elaborarse de acuerdo con el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

3. LA PRÁCTICA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN UN AYUNTAMIENTO CÁNTABRO: ESTUDIO DE CASO DEL AYUNTAMIENTO DE RAMALES DE LA VICTORIA

3.1. INTRODUCCIÓN

En el presente epígrafe se trata de explicar la realidad práctica en materia de contabilidad en el ayuntamiento de una localidad cántabra, como es Ramales de la Victoria. Para ello, se expondrán las características de la localidad tanto contextuales como organizativas, y se analizarán aquellas otras que se refieren a su contabilidad.

3.2. METODOLOGÍA APLICADA

La metodología que se ha empleado para llevar a cabo esta parte del trabajo es la del estudio de caso que de acuerdo con Yin (1984) tiene como única unidad de análisis el ayuntamiento de Ramales y como principales preguntas de estudio las siguientes, todas de carácter exploratorio:

- ¿Cuáles son las características de su contabilidad financiera?
- ¿Tiene implantado un sistema de costes en el ayuntamiento?
- ¿Tiene desarrollado un sistema de indicadores para la gestión en su ayuntamiento?

Asimismo, el estudio se puede clasificar como descriptivo.

Las fuentes de obtención de datos en este estudio, son dos: una prioritaria, las entrevistas a personal responsable de la contabilidad en dicho ayuntamiento; y una secundaria, información pública obtenida principalmente a través de internet.

3.3. ESTUDIO DEL CASO DEL AYUNTAMIENTO DE RAMALES

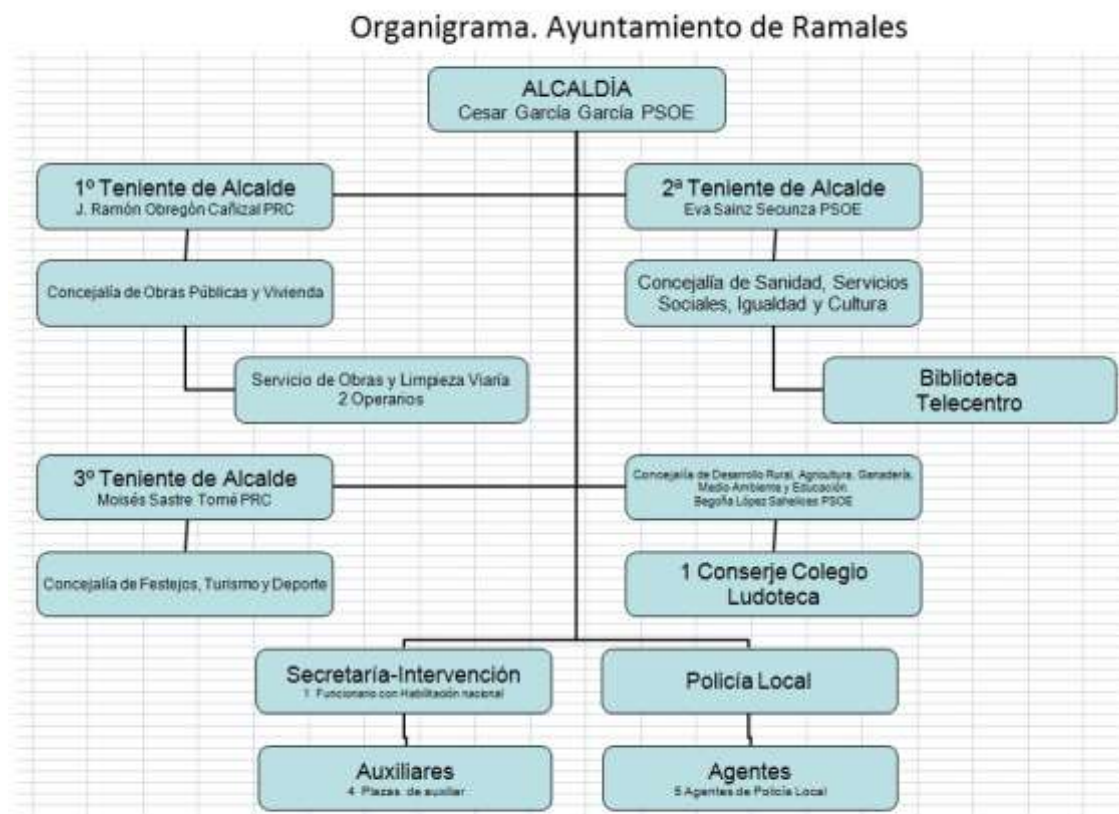
Ramales de la Victoria es un municipio de que se encuentra en la parte oriental de Cantabria y que cuenta con 2.887 habitantes. Se compone de dos entidades de población: la Junta vecinal de Gibaja y la capital Ramales de la Victoria. Estas entidades llevan su contabilidad separada de la otra. El estudio de caso que se presenta se corresponde a Ramales de la Victoria.

A continuación se describe la situación del ayuntamiento de Ramales respecto a dos características, una organizativa, cual es la estructura organizativa y otra característica financiera, cuál es su situación de endeudamiento y solvencia. Ambas características se considera que pueden ayudar a interpretar en alguna medida la situación de la contabilidad que se describe en el tercer apartado.

3.3.1. Estructura organizativa

La corporación municipal está compuesta por 11 concejales constando entre ellos como alcalde César García García. Es de importancia señalar que tras las últimas elecciones hubo un cambio de gobierno, ya que el anterior alcalde era José Domingo San Emeterio, y es por eso que en uno de los anexos (pleno para aprobación del presupuesto 2015), es este último quien firma.

Su estructura organizativa se refleja en el siguiente organigrama que muestra una organización por funciones y que puede considerarse típico de un municipio pequeño como Rameles.



3.3.2. Endeudamiento del ayuntamiento.

En un contexto de crisis financiera como la que afectó a nuestro país desde 2008, los bancos no daban crédito con facilidad a las entidades locales ya que no se fiaban de su devolución porque las deudas que poseían algunos entes eran muy elevadas, es decir, las entidades locales estaban muy endeudadas. Es por esta cuestión que las entidades locales solicitaban los préstamos a través del ICO (Instituto Oficial de Crédito), que daba más garantía, ya que son líneas de financiación en las que el ICO actúa a través de las Entidades de Crédito, es decir, concede los fondos con la intermediación de las citadas Entidades y el ICO debido a que hace de mediación a través del Estado con las entidades financieras para solicitar préstamos y además ofrecía unos tipos de interés más bajos.

En cuanto a los préstamos que puede pedir un ayuntamiento, hay unos máximos legales según la Ley de Haciendas Locales que dice que permite endeudarse a los ayuntamientos hasta un 75% de los ingresos ordinarios (IBI, IAE, Impuestos sobre vehículos de tracción mecánica, impuesto de plusvalía, etc...) del ejercicio anterior al momento en el que se quiere solicitar el préstamo y también se incluyen sólo el tipo de subvenciones que da el gobierno mensualmente y concretamente a este ayuntamiento debido a los ingresos que obtiene y por el porcentaje de impuestos que pagan los ciudadanos al gobierno y le corresponde al ayuntamiento. Antes de la crisis ese 75% se situaba en el 110% de los recursos ordinarios. En el caso de que las deudas que tenga la entidad local se pasen ese porcentaje del 75% de los recursos ordinarios y sea necesario solicitar un préstamo, hay que solicitárselo al Estado previa justificación altamente argumentada.

Es muy importante reseñar que estos préstamos sólo se pueden solicitar para el pago a proveedores

El ayuntamiento de Ramales de la Victoria ha solicitado dos préstamos diferentes que veremos a continuación, el primero se solicitó en 2011 a través del ICO y mediante una entidad financiera (las cuáles no voy a nombrar, de ahora en adelante), fue por un importe de 77.068 euros, el cuál era a corto plazo y tenía un periodo de amortización de tres años. Los dos préstamos son independientes y no se acumulaba el primero con el segundo. A continuación se muestra la amortización del mismo:

Fecha	Cuota	Pago de interese s	Amortizació n del principal	Amortizació n acumulada del principal	Capital pendient e
24/11/2012	28.591,33	4.922,02	23.669,30	23.669,30	52.054,13
24/11/2013	28.591,33	3.383,52	25.207,81	48.877,11	26.846,32
24/11/2014	28.591,33	1.745,01	26.846,32	75.723,43	0,00

Sin embargo, en el año 2012, en plena cúspide de la crisis financiera y momento en el que el ente local se encontraba en plena reforma del ayuntamiento, de ahí que no pudiese pagar las correspondientes facturas y el pago a los proveedores, por lo que tuvo que solicitar un nuevo préstamo de mayor envergadura, 808.056,82 euros, también a través del ICO ya que como he mencionado las entidades bancarias no daban crédito a las entidades locales, se trató de un préstamo a 10 años y con un tipo de interés del 6,159%, amortizándose trimestralmente, además de un periodo de carencia de 2 años en los cuáles se eximía al ayuntamiento del pago de la amortización, pero sí de los intereses, para darle así un periodo de tiempo en el que se pudiese recuperar y poder hacer otras inversiones, así como tratar de llegar a la estabilidad presupuestaria. No obstante, las cuotas serán superiores en los años siguientes. Vemos a continuación la amortización del préstamo, pero, anualmente:

Vencmto.	Capital	Intereses	Total cuota	Capital pendiente
29/11/2012	0,00	12.246,01	12.246,01	806.856,12
29/11/2013	0,00	12.246,01	12.246,01	806.856,12
29/11/2014	25.214,25	11.863,33	37.077,58	756.427,62
29/11/2015	25.214,25	10.332,57	35.546,82	655.570,62
29/11/2016	25.214,25	8.801,82	34.016,07	554.713,62
29/11/2017	25.214,25	7.271,07	32.485,32	453.856,62
29/11/2018	25.214,25	5.740,32	30.954,57	352.999,62
29/11/2019	25.214,25	4.209,57	29.423,82	252.142,62
29/11/2020	25.214,25	2.678,82	27.893,07	151.285,62
29/11/2021	25.214,25	1.148,07	26.362,32	50.428,62
29/05/2022	25.214,37	374,37	25.588,74	0,00

Al final del año 2014, ante una aparente y progresiva recuperación de la economía, y empezando los bancos a dar más crédito, el ayuntamiento, solicitó a una entidad bancaria la amortización de préstamo, ya, sin tener en cuenta al ICO, la cual le bajaría el tipo del interés del 6,159% al 1,34% lo que supone para la entidad local un bajada de los intereses de pagar alrededor de 10.000 euros a pagar 2.000 euros mensuales, de intereses. Veamos a continuación (anualmente), cómo se encuentra la amortización del préstamo a partir de esa fecha y probablemente definitivamente hasta el fin de pago del mismo el 28/05/2022:

Vencimiento	Capital	Intereses	Total cuota	Capital pendiente
28/11/2015	26.054,73	2.364,08	28.418,81	677.422,94
28/11/2016	26.054,73	2.013,84	28.068,57	573.204,02
28/11/2017	26.054,73	1.663,61	27.718,34	468.985,10
28/11/2018	26.054,73	1.313,38	27.368,11	364.766,18
28/11/2019	26.054,73	963,14	27.017,87	260.547,26

28/11/2020	26.054,73	612,91	26.667,64	156.328,34
28/11/2021	26.054,73	262,67	26.317,40	52.109,42
28/05/2022	26.054,73	84,07	26.139,39	0,00

3.3.3. Características de la Contabilidad del ayuntamiento

La contabilidad de Rames es llevada a cabo por dos personas, es supervisada por Francisco Javier Díaz, que se trata del secretario del ayuntamiento y de la persona que me ha ayudado y dado toda la información. Como he dicho es supervisada por él, pero la contabilidad es llevada por otra persona, por tanto se lleva a cabo un control interno de la contabilidad, ya que esta es realizada y supervisada por el personal perteneciente a la entidad.

En el ayuntamiento, estudio de caso, después de la información prevista y que me han transmitido la contabilidad que llevan es presupuestaria, es decir se basa a presupuestos la cual se enlaza de forma simultánea con la contabilidad según el plan general contable. Todos los años se realiza un Pleno extraordinario donde, entre otras cuestiones, se aprobarán los presupuestos del año siguiente así como verificar el estado de ingresos y de gastos, se predecirán los ingresos del año siguiente, teniendo en cuenta los de años anterior. La mayoría de los gastos son fijos, como por ejemplo el alumbrado, los gastos del personal, etc...

Los ingresos, como hemos explicado anteriormente, provienen en su mayor medida del Impuesto sobre actividades Económicas, el Impuesto de Plusvalías, el impuesto de Bienes Inmuebles, el impuesto de tracción mecánica, aguas, recogida de basuras, etc... estos se tratan de los recursos ordinarios, sin embargo también existen un recursos extraordinarios como por ejemplo las subvenciones o préstamos.

El modelo de contabilidad del ayuntamiento de estudio es el modelo Normal ya que aunque sea una localidad de escasa población, y que por tanto no cumple el requisito de número de habitantes, sin embargo sí que lo cumple por el lado del presupuesto. El presupuesto de Rames se encuentra en torno a los 3.000.000 de euros. Además, se considera que este modelo ofrece más información para la gestión del ente.

A continuación, mostraré el proyecto de presupuesto de ingresos y de gastos, con un el avance del año 2015:

PROYECTO DE PRESUPUESTO DE INGRESOS 2015 AVANCE

AVANCE 21/02/15

ECON.	CONCEPTO	2014	2015	VARIACIÓN	%
112	I.B.I. RÚSTICA	70.000,00	70.000,00	0,00	0,00
113	I.B.I. URBANA	714.000,00	714.000,00	0,00	0,00
115	IMPUESTO VEHICULOS DE TRACCION MECANICA	180.000,00	179.000,00	-1.000,00	-0,56
116	IMPUESTO INC. VALOR TERRENOS NAT. URBANA	4.000,00	4.000,00	0,00	0,00
130	IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS	28.000,00	26.000,00	-2.000,00	-7,14
	SUMA CAPITULO I IMPUESTOS DIRECTOS	996.000,00	993.000,00	-3.000,00	-0,30
290	IMPUESTO CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS	20.000,00	25.000,00	5.000,00	25,00
	SUMA CAPITULO II IMPUESTO SINDIRECTOS	20.000,00	25.000,00	5.000,00	25,00
300	TASA ABASTECIMIENTO AGUA	170.000,00	180.000,00	10.000,00	5,88
301	TASA ALCANTARILLADO	53.000,00	60.000,00	7.000,00	13,21
302	TASA RECOGIDA BASURA	150.000,00	150.000,00	0,00	0,00
312	TASA SERVICIOS EDUCATIVOS LUDOTECA-GUARDERIA	25.000,00	24.000,00	-1.000,00	-4,00
313	TASA USO INSTALACIONES DEPORTIVAS	13.200,00	13.200,00	0,00	0,00
319	TASA POR UTILIZACION TELECENTRO	100,00	100,00	0,00	0,00
321	LICENCIAS URBANISTICAS	13.000,00	13.000,00	0,00	0,00
32300	LICENCIA APERTURA ESTABLECIMIENTOS	1.881,15	2.500,00	618,85	32,90
32301	TASA ROTULOS	100,00	0,00	-100,00	-100,00
32501	TASA EXPEDICIÓN DOCUMENTOS	2.000,00	1.600,00	-400,00	-20,00
32502	TASA AUTOTAXIS	1,00	0,00	-1,00	-100,00
329	TASA EXTINCIÓN INCENDIOS	1,00	0,00	-1,00	-100,00
330	TASA ESTACIONAMIENTO VEHICULOS EN PARKING	5.220,00	8.000,00	2.780,00	53,26
331	TASA VADOS	2.500,00	1,00	-2.499,00	-99,96
332	TASA UT PRIVAT O APROV ESP EMP SUMINISTROS	31.000,00	31.000,00	0,00	0,00
333	TASA TELEFONICA	14.000,00	12.000,00	-2.000,00	-14,29
335	TASA MESAS Y SILLAS	2.200,00	1.800,00	-400,00	-18,18
33900	TASA LONJAS Y MERCADOS	7.000,00	6.500,00	-500,00	-7,14
33901	TASA PUESTOS Y BARRACAS	2.800,00	2.800,00	0,00	0,00
341	PRECIO PUBLICO SERV AYUDA DOMICILIO	5.500,00	5.800,00	300,00	5,45
342	PRECIO PUBLICO SERV. EDU. ESCUELA MUN. MUSICA	12.000,00	11.000,00	-1.000,00	-8,33
391	MULTAS	30,00	0,00	-30,00	-100,00
392	RECARGO APREMIO	7.000,00	7.000,00	0,00	0,00
393	INTERESES DE DEMORA	1.200,00	1.200,00	0,00	0,00
399	OTROS INGRESOS DIVERSOS	4.339,00	1.023,91	-3.315,09	-76,40
	SUMA CAPITULO III TASA Y OTROS INGRESOS	523.072,15	532.524,91	9.452,76	1,81
42000	PARTICIPACION TRIBUTOS DEL ESTADO	448.000,00	450.000,00	2.000,00	0,45
45001	TRANSF. CORRIENTES ADMON GRAL. CCAA FONDO	32.686,00	30.800,00	-1.886,00	-5,77
45002	T.C. CONVENIO SERV AYUDA DOMICILIO	54.085,55	54.085,55	0,00	0,00
45030	T.C. CONVENIO EDUCACION	12.000,00	12.000,00	0,00	0,00
45050	T.C. EMPLEO SUBVENCIONES SCE	85.800,00	242.400,00	156.600,00	182,52 SCE 2015-
45080	OTRAS TRANSFERENCIAS CORR CCAA	5.556,00	22.035,56	16.479,56	296,61
453	TRANSF. EMPRESA PUBLICA MARE	55.000,00	55.000,00	0,00	0,00
463	OTRAS TRANSF. CORR. ENTIDADES LOCALES	1,00	1,00	0,00	0,00 AMPLIABLE
470	TRANSFERENCIAS DE EMPRESAS PRIVADAS	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00 FOROS
480	TRANSFERENCIAS DE INSTITUCIONES SIN FINES LUCRO	9.008,58	9.008,58	0,00	0,00 RAF
	SUMA CAPITULO IV TRANSFERENCIAS CORRIENTES	703.137,13	876.330,69	173.193,56	24,63
520	INTERESES DEPOSITOS BANCARIOS	100,00	1,00	-99,00	-99,00
554	APROVECHAMIENTOS AGRICOLAS Y FORESTALES	44.471,07	5.311,99	-39.159,08	-88,06
559	OTROS PRODUCT. CONCESIONES - APROVECHAMIENTOS	1.130,00	1.130,00	0,00	0,00 COTO CAZA
	SUMA CAPITULO V INGRESOS PATRIMONIALES	45.701,07	6.442,99	-39.258,08	-85,90
609	ENAJENACION DE TERRENOS EXPROPIACION	6.703,50	0,00	-6.703,50	-100,00
	SUMA CAPITULO VI ENAJENACION INVERSIONES	6.703,50	0,00	-6.703,50	-100,00
75080	TRANSF. CAPITAL ADMON GRAL CCAA	569.808,16	569.808,16	0,00	0,00 ORDEN
751	TRANSF CAPITAL OOA CCAA.	1,00	1,00	0,00	0,00 AMPLIABLE
780	TRANSF CAPITAL LEADER ASON AGUERA TRASMIERA	0,00	1,00	1,00	#iDIV/0!
	SUMA CAPITULO VII TRANSFERENCIAS DE CAPITAL	569.809,16	569.810,16	1,00	0,00
913	OP. FINANCIERAS L.P. ENTES FUERA SECTOR PUB.	0,00	0,00	0,00	#iDIV/0!
	SUMA CAPITULO IX PASIVOS FINANCIEROS	0,00	0,00	0,00	#iDIV/0!
	SUMAPRESUPUESTO DE INGRESOS	2.864.423,01	3.003.108,75	138.685,74	4,84

DESGLOSE 450

	De la Admón.. Gral. de la CCAA	
45001	Otras Transf...incondicionadas. FONDO LIQUIDEZ MUNICIPAL	30.800,00
45002	Transferencias corrientes Convenio Atención Domiciliaria	54.085,55
45030	Transferencias corrientes Convenio Educación	12.000,00
45080	Otras Subv. Corrientes CCAA. Juzgado de Paz	2.174,00
45080	Otras Subv. Corrientes CCAA. Fiesta Interés Turístico Mantón 2015	5.274,04
45080	Subv. Orden GAN 25 2014 Prevención Incendios Forestales	14.587,52

PROYECTO DE PRESUPUESTO DE GASTOS 2015

ESTADO DE PRESUPUESTO GASTOS POR PROGRAMAS

PRO ECO	DENOMINACIÓN	2014	2015	VARIACIÓ	Inc %	EXPLICACIÓN
011 310	INTERESES PRESTAMO	51.371,82	23.000,00	-28.371,82	-55,23	9898,86 B SABADELL + 13.000 FA
011 913	AMORTIZACION PRESTAMO	77.275,32	104.218,92	26.943,60	34,87	B SABADELL
	011 DEUDA PUBLICA	128.647,14	127.218,92	-1.428,22	-1,11	
130 120	RETRIBUCIONES BASICAS POL. LOCAL	63.353,00	64.484,00	1.131,00	1,79	POLICIA LOCAL
130 121	RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS POL. LOCAL	66.500,00	66.500,00	0,00	0,00	
130 151	GRATIFICACIONES FUNCIONARIOS	1.055,00	1.055,00	0,00	0,00	
130 16000	SEGURIDAD SOCIAL POL. LOCAL	30.000,00	30.000,00	0,00	0,00	
130 16008	ASISTENCIA MEDICO FARMACEUTICA	10.500,00	10.500,00	0,00	0,00	
130 16200	FORMACION Y PERF PERSONAL	100,00	100,00	0,00	0,00	
130 214	REPARACION MATERIAL TRANSPORTE	2.500,00	3.500,00	1.000,00	40,00	
130 221	SUMINISTROS	3.500,00	1.500,00	-2.000,00	-57,14	
130 222	COMUNICACIONES	100,00	100,00	0,00	0,00	
130 224	PRIMAS DE SEGUROS	1.700,00	1.700,00	0,00	0,00	
130 22699	OTROS GASTOS DIVERSOS	1.000,00	14.600,00	13.600,00	1.360,00	RC PROYECTO PREV INCEN
	130 ADM.GRAL SEGURIDAD Y PROTECCION CIV	180.308,00	194.039,00	13.731,00	7,62	
150 210	REP MANT Y CONSERV INFRAEST Y BIEN NATURALES	15.700,00	15.700,00	0,00	0,00	JARDINERIA 15638,04
150 213	REP MANT Y CONSERV MAQ INST Y UTILLAJE	2.000,00	2.000,00	0,00	0,00	
150 22706	ESTUDIOS Y TRABAJOS TECNICOS	26.500,00	25.000,00	-1.500,00	-5,66	ARQ 14520+11980 justo otros trab
	150 ADMON GRAL VIVIENDA Y URBANISMO	44.200,00	42.700,00	-1.500,00	-5,66	
153 221	SUMINISTROS VIAS PUBLICAS	0,00	1.000,00	1.000,00	#,DIV/0!	
153 619	INVERSIONES VIAS PÚBLICAS ORDEN OBR 3 2013	620.257,61	619.858,00	-399,61	-0,06	3 OBRA ORD OBR 3 13
	155 VIAS PÚBLICAS	620.257,61	620.858,00	-399,61	-0,06	
161 210	REP MANT Y CONSERV INFRAEST Y BIEN NATURALES	15.000,00	10.000,00	-5.000,00	-33,33	
161 213	REP MAQ INST Y UTILLAJE	24.500,00	15.000,00	-9.500,00	-38,78	
161 214	REP MATERIAL TRANSPORTE	7.000,00	5.000,00	-2.000,00	-28,57	PALA+AUTOBOMBA
161 221	SUMINISTROS	78.000,00	78.000,00	0,00	0,00	BOMBEO AGUA + DEUDA GAS
161 224	PRIMAS DE SEGUROS	4.000,00	2.000,00	-2.000,00	-50,00	
161 22699	OTROS GASTOS ESPECIALES DE FUNCIONAMIENTO	5.000,00	5.000,00	0,00	0,00	
161 22706	ESTUDIOS Y TRABAJOS TECNICOS OXITAL	7.500,00	7.500,00	0,00	0,00	Oxital analisis y 1816,95 prevencio
	161 SANEAMIENTO, ABASTECIMIENTO Y DISTRI	141.000,00	122.500,00	-18.500,00	-13,12	
162 214	REP MATERIAL TRANSPORTE	4.000,00	2.000,00	-2.000,00	-50,00	
162 221	SUMINISTROS	11.755,07	21.800,00	10.044,93	85,45	
162 224	PRIMAS DE SEGUROS	3.800,00	3.800,00	0,00	0,00	
162 22699	OTROS GASTOS DIVERSOS	12.000,00	2.000,00	-10.000,00	-83,33	
162 22799	TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMP BASURA	200.000,00	200.000,00	0,00	0,00	TASA Y PP BASURA
	162 REC. ELIM. y TRATAMIENTO DE RESIDUOS	231.555,07	229.600,00	-1.955,07	-0,84	
163 130	PERSONAL LIMPIEZA VIARIA	64.000,00	64.000,00	0,00	0,00	
163 16000	SEGURIDAD SOCIAL LIMPIEZA VIARIA	12.250,00	12.250,00	0,00	0,00	
163 214	REP. MATERIAL TRANSPORTE	5.000,00	5.000,00	0,00	0,00	REPARACION BARREDORA
163 221	SUMINISTROS	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00	SUMINISTROS
163 227	TRABAJOS REALIZADOS OTRAS EMPRESAS	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00	LIMPIEZA PARQUE CUBILLAS Y V
	163 LIMPIEZA VIARIA	101.250,00	101.250,00	0,00	0,00	
165 210	REPARACIONES AP	29.000,00	20.000,00	-9.000,00	-31,03	ALUMBRADO
165 221	SUMINISTROS ALUMBRADO PUBLICO	90.000,00	85.000,00	-5.000,00	-5,56	
165 227	TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS	2.000,00	4.000,00	2.000,00	100,00	
165 619	INVERSIONES REPOSICION ALUMBRADO PUBLICO	23.000,00	10.000,00	-13.000,00	-56,52	
	165 ALUMBRADO PUBLICO	144.000,00	119.000,00	-25.000,00	-17,36	
211 16103	PENSIONES EXCEP. -CONT. PLANES PENSIONES	0,00	0,00	0,00	0,00	
211 16106	COTIZACIONES TRANSITORIA MUNPAL	0,00	13.000,00	13.000,00	#,DIV/0!	antes partida 230
	211 PENSIONES	0,00	13.000,00	13.000,00	0,00	
230 16106	COTIZACIONES TRANSITORIA MUNPAL	15.500,00	0,00	-15.500,00	-100,00	PASA A 211
231 222	COMUNICACIONES	1.300,00	1.300,00	0,00	0,00	ANTES 230
231 22699	OTROS GASTOS DIVERSOS	4.000,00	4.000,00	0,00	0,00	ANTES 230
231 22706	TRAB. REAL. OTRAS EMP.	1,00	1,00	0,00	0,00	ANTES 230
231 22799	TRAB. REALIZADOS POR OTRAS EMP. SERV. AYUDA. DOM.	90.000,00	90.000,00	0,00	0,00	ANTES 230
	231 ASISTENCIA SOCIAL PRIMARIA	110.801,00	95.301,00	-15.500,00	-13,99	
313 22700	LIMPIEZA Y ASEO	4.500,00	4.500,00	0,00	0,00	DESINTEGRACION 2244
	313 ACCIONES PUBLICAS RELATIVAS A LA SAL	4.500,00	4.500,00	0,00	0,00	
320 130	LABORAL FIJO	13.711,00	13.711,00	0,00	0,00	CONSERJE

UNA APROXIMACIÓN A LA CONTABILIDAD EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS LOCALES

340 22699	OTROS GASTOS DIVERSOS	25.000,00	18.000,00	-7.000,00	-28,00 CARRERAS Y TORNEOS
340 22701	LIMPIEZA Y ASEO	12.000,00	10.000,00	-2.000,00	-16,67 POLID/GIMN 9510,60 EUROS
340 22799	TRABAJOS REALIZADOS POR EMP O PROF. GIMNASI	32.500,00	37.500,00	5.000,00	15,38 GIMN/ABIC 40+GIMNA 2142642+1150542 RDE
340 480	OTRAS TRANSFERENCIAS A FAMILIAS E INSTITUCION	0,00	0,00	0,00	#DIV/0!
	340 ADMON GRAL DEPORTE	103.200,00	99.200,00	-4.000,00	-3,88
432 226	OTROS GASTOS DIVERSOS	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00
	432 ORDENACIÓN Y PROMOCIÓN TURÍSTICA	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00
450 143	OTRO PERSONAL SCE BRIGADAS MULTISERVICIO	34.903,00	111.773,00	76.870,00	220,24 SCE
450 160	SEGURIDAD SOCIAL SCE	11.299,00	35.827,00	11.298,00	217,08 SCE
450 200	ARRENDAMIENTO TERRENO. PARKING. CAMIONES	8.738,14	8.642,01	-96,13	-1,10 PARKING CAMIONES
450 210	REPARACION DE INFRAESTRUTURAS Y BIENES NATURAL	8.500,00	15.000,00	6.500,00	76,47
450 221	SUMINISTROS	18.000,00	37.000,00	19.000,00	105,56
450 22706	ESTUDIOS Y TRABAJOS TECNICOS -PROYECTOS	10.000,00	0,00	-10.000,00	-100,00
450 619 01	INVERSIONES DE REPOSICION	13.913,64	20.000,00	6.086,36	43,74
	450 ADMON GRAL INFRAESTRUCTURAS	105.353,78	228.242,01	122.888,23	116,64
912 100	RETRIBUCIONES MIEMBROS ORG DE GOB	23.284,00	23.284,00	0,00	0,00 1 CONCEJAL
912 160	SEGURIDAD SOCIAL	7.500,00	7.500,00	0,00	0,00 1 CONCEJAL
912 226	GASTOS DIVERSOS	2.000,00	2.000,00	0,00	0,00
912 230	DIETAS	2.000,00	2.000,00	0,00	0,00
912 231	LOCOMOCION	500,00	500,00	0,00	0,00
	912 ORGANOS DE GOBIERNO	35.284,00	35.284,00	0,00	0,00
920 120	RETRIBUCIONES BASICAS FUNCIONARIOS	67.060,00	67.500,00	440,00	0,66
920 121	RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS FUNCIONARIO	85.500,00	85.500,00	0,00	0,00
920 150	PRODUCTIVIDAD FUNCIONARIOS	3.510,24	3.510,24	0,00	0,00
920 151	GRATIFICACIONES FUNCIONARIOS	1.520,00	1.520,00	0,00	0,00
920 16001	SEGURIDAD SOCIAL FUNCIONARIOS	34.500,00	34.500,00	0,00	0,00
920 16008	ASISTENCIA MEDICO FARMACEUTICA	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00
920 162	FORMACION Y PERF PERSONAL	100,00	100,00	0,00	0,00
920 202	ARRENDAMIENTO EDIFICIOS Y OTRAS CONSTRUCCIO	5.500,00	5.500,00	0,00	0,00
920 203	ARRENDAMIENTO MAQ INSTA Y UTILLAJE	2.000,00	1.500,00	-500,00	-25,00
920 212	REP, MANT Y CONSERV EDIFICIOS Y OTRAS CONST	7.000,00	7.000,00	0,00	0,00 SERCOIN
920 213	REP, MANT Y CONSERV MAQ INST TECNICAS Y UTIL	5.000,00	5.000,00	0,00	0,00 Mto ascensor 1300/año
920 214	REP, MANT Y CONSERV ELEMENTOS TRANSPORTE	2.000,00	2.000,00	0,00	0,00
320 143	OTRO PERSONAL SUBVENCIONES SCE LUDOTECA	14.958,00	19.992,00	5.034,00	33,65 SCE
320 16000	SEGURIDAD SOCIAL	8.942,00	11.000,00	2.058,00	23,01 SCE 6408+4000 CONSERJE
320 212	REP MANT Y CONSERV EDIFICIOS Y OTRAS CONST	3.000,00	3.500,00	500,00	16,67
320 213	REP MANT Y CONSER MAQ INST TECN Y UTILLAJE	1.500,00	1.500,00	0,00	0,00
320 221	SUMINISTROS	22.052,00	27.000,00	4.948,00	22,44
320 224	PRIMAS DE SEGUROS	2.500,00	2.624,00	124,00	4,96
320 22699	OTROS GASTOS DIVERSOS	6.200,00	2.000,00	-4.200,00	-67,74
320 22701	LIMPIEZA Y ASEO	16.200,00	16.200,00	0,00	0,00 COLEGIO Y LUDOTEC 16045
320 22799	TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS	43.200,00	38.500,00	-4.700,00	-10,88 GESTION LUDOTECA
320 481	AYUDAS AL ESTUDIO LIBROS	14.000,00	15.500,00	1.500,00	10,71
	320 ADMON GRAL EDUCACION	146.263,00	151.527,00	5.264,00	3,60
330 143	OTRO PERSONAL SCE BIBLIOTECA, TELECENTRO Y MONITOR DEPORTIVO	14.959,00	51.799,00	36.840,00	246,27 SCE
330 160	SEGURIDAD SOCIAL	4.843,00	16.601,00	11.758,00	242,78 SCE
330 200	ARRENDAMIENTO TERRENOS	600,00	600,00	0,00	0,00
330 212	REP. MANT. Y CONSERV.	1.600,00	1.600,00	0,00	0,00
330 220	MATERIAL OFICINA	500,00	500,00	0,00	0,00
330 221	SUMINISTROS	5.000,00	5.000,00	0,00	0,00
330 224	PRIMAS DE SEGUROS	0,00	0,00	0,00	#DIV/0!
330 22606	REUNIONES Y CONFERENCIAS UNIVERSIDAD	6.000,00	7.000,00	1.000,00	16,67 CURSO DE VERANO
330 22699	OTROS GASTOS DIVERSOS	2.600,00	2.600,00	0,00	0,00
330 22700	LIMPIEZA Y ASEO	15.000,00	15.000,00	0,00	0,00 EDIFICIO ORENSE 12200
330 22701	TRABAJOS REALIZADOS OTRAS EMPRESAS CLASES M	18.000,00	18.000,00	0,00	0,00 CLASE DE MUSICA
330 22706	ESTUDIOS Y TRABAJOS TECNICOS	0,00	0,00	0,00	#DIV/0!
330 480	TRANSFER. CORRIENTES COMISION FIESTAS	32.000,00	32.000,00	0,00	0,00 COMISION FESTEJOS. BANDA M
	330 ADMON GRAL CULTURA	101.102,00	150.700,00	49.598,00	49,06
332 22699	GASTOS DIVERSOS BIBLIOTECA MUNICIPAL	7.000,00	7.000,00	0,00	0,00
332 227	CONTRATO BIBLIOTECA	8.500,00	0,00	-8.500,00	-100,00 CONTRATO BIBLIO/TELEC
	332 BIBLIOTECAS Y ARCHIVOS	15.500,00	7.000,00	-8.500,00	-54,84
338 22699	FESTEJOS POPULARES	70.000,00	70.000,00	0,00	0,00
	338 FIESTAS POPULARES Y FESTEJOS	70.000,00	70.000,00	0,00	0,00
340 213	REP MANT Y CONSERVACION	14.200,00	9.200,00	-5.000,00	-35,21
340 221	SUMINISTROS	18.000,00	23.000,00	5.000,00	27,78
340 224	PRIMAS DE SEGUROS	1.500,00	1.500,00	0,00	0,00

ANA MARTÍNEZ GALDÓS

920 215	REP, MANT Y CONSERV MOBILIARIO	500,00	500,00	0,00	0,00	
920 216	REP, MANT Y CONSERV EQUIPOS INFORMATICOS	15.200,00	18.000,00	2.800,00	18,42	ABSIS 1460+ATYS 8000+AULOCE
920 220	MATERIAL OFICINA	10.000,00	10.000,00	0,00	0,00	
920 221	SUMINISTROS	45.000,00	40.000,00	-5.000,00	-11,11	
920 222	COMUNICACIONES	24.000,00	20.000,00	-4.000,00	-16,67	INCLUYE PAG WEB
920 223	TRANSPORTES	500,00	500,00	0,00	0,00	
920 224	PRIMAS DE SEGUROS	15.000,00	15.000,00	0,00	0,00	
920 225	TRIBUTOS	2.500,00	2.500,00	0,00	0,00	
920 22601	ATENCIONES PROTOCOLARIAS Y REPRESENTATIVAS	3.000,00	3.000,00	0,00	0,00	OBSEQUIO JUBILADOS
920 22602	PUBLICIDAD Y PROPAGANDA	5.000,00	6.000,00	1.000,00	20,00	
920 22604	JURIDICOS	15.000,00	15.000,00	0,00	0,00	ABOGADOS
920 22699	OTROS GASTOS DIVERSOS	9.000,00	12.000,00	3.000,00	33,33	
920 22700	LIMPIEZA Y ASEO	12.000,00	9.000,00	-3.000,00	-25,00	LIMPIEZA AYTO 8000
920 22705	PROCESOS ELECTORALES	100,00	100,00	0,00	0,00	
920 22706	ESTUDIOS Y TRABAJOS TECNICOS	3.700,00	3.700,00	0,00	0,00	UNIPRESALUD
920 230	DIETAS	1.000,00	1.000,00	0,00	0,00	
920 231	LOCOMOCION	500,00	500,00	0,00	0,00	
920 233	OTRAS INDEMNIZACIONES. RAF LEADER	9.008,58	9.008,58	0,00	0,00	
920 480	OTRAS TRANSFERENCIAS A FAM E INST LEADER	9.000,00	1.000,00	-8.000,00	-88,89	LEADER turismo 1000
920 626	INVERSION EQUIPOS INFORMÁTICOS	1.500,00	6.000,00	4.500,00	300,00	OFICINAS+TELECENTRO
	920 ADMINISTRACIÓN GENERAL	405.198,82	396.438,82	-8.760,00	-2,16	
931 227	SERVICIOS DE RECAUDACION A FAVOR DE LA ENTID	55.000,00	75.000,00	20.000,00	36,36	
	931 POLITICA ECONOMICA Y FISCAL	55.000,00	75.000,00	20.000,00	36,36	
933 61901	INVERSION CONSERV. MEJORA PATRIMONIO ORDEN OBR 3	92.002,59	90.750,00	-1.252,59	-1,36	OBRA ORD OBR 3 13
	933 GESTIÓN DE PATRIMONIO	92.002,59	90.750,00	-1.252,59	-1,36	
941 750	TRANSFER. DE CAPITAL A CCAA. P.O.S./P.I.H.L	0,00	0,00	0,00	#iDIV/0!	
	911 TRANSFERENCIAS A C.C.A.A.	0,00	0,00	0,00	#iDIV/0!	
943 463	A MANCOMUNIDADES (LAREDO)	8.000,00	8.000,00	0,00	0,00	
943 463	A MANCOMUNIDADES ALTO ASON	20.000,00	20.000,00	0,00	0,00	
	943 TRANSFERENCIAS A OTRAS ENTIDADES LO	28.000,00	28.000,00	0,00	0,00	
	SUMA PRESUPUESTO DE GASTOS	2.864.423,01	3.003.108,75	137.685,74	4,84	

3.4. Resultados obtenidos

Los resultados obtenidos de un estudio de caso son fruto de la interpretación de las observaciones extraídas. El estudio de caso que presentamos en este trabajo tiene las limitaciones propias de la propia metodología (no se pueden generalizar los resultados) así como la falta de un mayor análisis mediante la comparación con otros ayuntamientos (estudio de caso con varias unidades de análisis).

Los resultados obtenidos son los siguientes:

- El ayuntamiento estudiado desarrolla su contabilidad general que tiene por objeto el desarrollo de los Estados de Ingresos y de Gastos, el Presupuesto y la Cuenta general, de acuerdo con la normativa vigente al respecto, en tiempos y en forma.
- La imagen económica y financiera del ayuntamiento que se ofrece a través de la información facilitada en este estudio está caracterizada por el elevado endeudamiento del ayuntamiento. El ayuntamiento de Ramales de la Victoria, como hemos observado se encuentra endeudado hasta el año 2022, tuvo entonces que entrar en un momento de ahorro y reducir gastos. Como medidas que se tomaron para la devolución del préstamo, fueron, entre otras, las congelaciones y reducción de los salarios de muchos trabajadores y funcionarios así como eliminar una de las pagas extra, además no puede realizar las inversiones que le gustaría o incluso algunas que son necesarias, o simplemente la contratación de más trabajadores. Es por tanto, que hasta que se finalice de pagar el préstamo el ayuntamiento estudio de caso tiene que reducir muchos de sus gastos.
- La situación que presenta este ayuntamiento en relación con la implantación de un sistema de costes y el desarrollo de un sistema de indicadores de gestión que diera contenido a lo que se ha venido a llamar como sistema de contabilidad de gestión en un ayuntamiento, es claramente insuficiente, tanto si nos atenemos al contexto de crisis económica general, como a la situación de alto endeudamiento en el ayuntamiento de Ramales como a las exigencias impuestas para informar de ello en la Memoria dentro de unos años de acuerdo con la Instrucción local vigente.

4.CONCLUSIONES

De acuerdo con el objetivo inicial de este trabajado, y tras la revisión conceptual y el estudio desarrollado en el ayuntamiento de Ramales, las conclusiones que hemos alcanzado son las siguientes:

- ✓ La revisión conceptual realizada en la primera parte nos ha llevado a mantener la idea de que en un contexto como el actual parece más que evidente que los ayuntamientos como corporaciones públicas locales deben implantar una contabilidad de gestión. Es decir, ampliar sus obligaciones contables hacia aquellas otras que se refieren al coste de las actividades e indicadores de gestión. Además esta información, particularmente la información de costes y los indicadores de gestión, ayudarán en la búsqueda de una mayor eficiencia como vía de reducción de gastos en los ayuntamientos, más necesario si cabe en el contexto actual.

El estudio del caso realizado nos permite añadir las siguientes conclusiones:

- ✓ El ayuntamiento estudiado desarrolla su contabilidad general que tiene por objeto el desarrollo de los Estados de Ingresos y de Gastos, el Presupuesto y la Cuenta general, de acuerdo con la normativa vigente al respecto, en tiempos y en forma. Por lo tanto, no parece que existan dificultades prácticas en este ámbito de la contabilidad, más allá de las relacionadas con la adaptación reciente a los cambios normativos.
- ✓ La imagen económica y financiera del ayuntamiento que se ofrece a través de la información facilitada en este estudio está caracterizada por el elevado endeudamiento del ayuntamiento que condiciona muchas de sus decisiones de inversión, y que impide también la contratación de más personal. Ambos factores se pueden considerar que impiden o dificultan la puesta en marcha de un proyecto como la implantación de un sistema de contabilidad de gestión en el ayuntamiento.
- ✓ La situación que presenta este ayuntamiento en relación con la implantación de un sistema de costes y el desarrollo de un sistema de indicadores de gestión que diera contenido a lo que se ha venido a llamar como sistema de contabilidad de gestión en un ayuntamiento, es claramente insuficiente, tanto si nos atenemos al contexto de crisis económica general, como a la situación de alto endeudamiento en el ayuntamiento de Ramales como a las exigencias impuestas para informar de ello en la Memoria dentro de unos años de acuerdo con la Instrucción local vigente.

4.1. LIMITACIONES AL ESTUDIO

Las limitaciones de este trabajo son fundamentalmente dos: *por una parte, las restricciones de extensión, ya que se trata de un tema del que se puede hablar de una forma más extensa pero dichas restricciones impuestas al trabajo de fin de grado han obligado a realizar unas revisiones bibliográficas acotadas de alguna manera, como por ejemplo, a una línea y/o a un grupo de investigación. Por otro lado, he tenido facilidad de acceso a la información de la entidad, pero también me parecía muy amplia y he tenido que adaptarla y acotarla al presente trabajo, he recibido mucha ayuda por parte del ayuntamiento pero también era complicado plasmar algunas de las cuestiones que me explicaban.*

5. BIBLIOGRAFIA

- (1) **AECA.** 1997. *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*. Borrador. Documento 15.
- (2) **AECA.** 2001. *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*. Madrid. Propuesta de Documento nº 15.
- (3) **Francisco J. Castillo Cerveró, Amparo Macián Gisbert, Aurora Gómez Corell** 2001. *Presupuestos, Contabilidad y recursos de las entidades locales*.
- (4) **Fernández Rodríguez,** 1994. M.M. *La Contabilidad Analítica en el Sector Público*. Incluido en IGAE: *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. El Proyecto C.A.N.O.A. Madrid.
- (5) **López Hernández, A.M.** 1992. *"La Contabilidad Pública en el Subsector de la S*
- (6) **IGAE,** *"Normativa contable de la Administración General del Estado" actualizada a julio de 2015*.
- (7) **FERNÁNDEZ PÉREZ D.V.**1995. *Formas de Gestión de los Servicios Públicos*.
- (8) **NAVARRO GALERA, A.** 1996. *El Control Económico en la Administración Municipal: Propuesta de un Modelo basado en Indicadores"*. Tesis Doctoral. Granada.
- (9) **[Sitio web]** <http://www.observatorioiberoamericano.org/paises/spain/art%C3%ADculos%20diversos%20sobre%20contabilidad%20de%20gesti%C3%B3n/Jos%C3%A9%20Luis%20Iglesias%203.pdf>
- (10) **Orden HAP 1781/2013,** de 20 de septiembre, por la que se aprueba el la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.
- (11) **Orden HAP 1782/2013 de la IGAE,** de 20 de septiembre, por la que se aprueba la instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.
- (12) **Resolución de 1-7-2011 de la IGAE,** por la que se aprueban las normas contables relativas a los fondos carentes de personalidad jurídica a que se refiere el ap. 2 del art. 2 de la Ley General Presupuestaria y al registro de las operaciones de tales fondos en las entidades aportantes del sector público administrativo
- (13) **Montesinos Julve, Vicente, Orón Moratal, Germán.** 2005. *Presupuestos y contabilidad de las entidades locales*.
- (14) **Sánchez-Mayoral García-Calvo, Fernando.** 2007. *Manual de contabilidad pública para las entidades locales*.