

TODO

■ **EL CONSULTOR**
DE LOS AYUNTAMIENTOS

Todo Administración Local: Gestión contable

*Jorge Navarro
Alonso*

Todo Administración Local: Gestión contable

Jorge Navarro Alonso

© Jorge Navarro Alonso, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Junio 2022

Depósito Legal: M-15993-2022
ISBN versión impresa: 978-84-7052-906-1
ISBN versión electrónica: 978-84-7052-907-8

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer España Legal & Regulatory España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

2) Real: Con los derechos reconocidos acumulados hasta ese ejercicio y los ingresos previstos que quedan por reconocer, así como con las obligaciones reconocidas acumuladas hasta ese ejercicio y los gastos previstos que quedan por realizar.

3) Efectivo: Es el que se calcula el último día del año.

Coeficiente de Financiación Efectivo = $\frac{\text{Derechos Reconocidos Netos acumulados hasta el último ejercicio}}{\text{Obligaciones Reconocidas Netas acumuladas hasta el último ejercicio}}$.

8.2. *Desviaciones de financiación*

Sabemos que el gasto y el ingreso no se van a ejecutar a la misma velocidad. ¿Cómo medir matemáticamente —y por ello objetivamente— las diferencias en la velocidad de ejecución? A través de las desviaciones de financiación.

La desviación de financiación es la magnitud que representa el desfase existente entre los ingresos presupuestarios reconocidos durante un período determinado, para la realización de un gasto con financiación afectada y los que, en función de la parte de este efectuada en ese período, deberían haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.

Las desviaciones de financiación, para cada gasto con financiación afectada, se calcularán por diferencia entre los derechos reconocidos netos por los ingresos afectados y el producto del coeficiente de financiación por el total de obligaciones reconocidas netas, referidos unos y otras al período considerado.

Las desviaciones de financiación que han de calcularse al final del ejercicio a efectos de ajustar el Resultado presupuestario y de cuantificar el exceso de financiación afectada producido son, respectivamente, las desviaciones de financiación del ejercicio y las desviaciones de financiación acumuladas a lo largo del período de ejecución del gasto con financiación afectada.

Las desviaciones de financiación del ejercicio se calcularán tomando en consideración el coeficiente de financiación parcial por agente financiador y el importe de las obligaciones y los derechos reconocidos relativos al agente de que se trate, referidos unas y otros al ejercicio presupuestario.

Las desviaciones de financiación acumuladas se calcularán del mismo modo que las imputables al ejercicio, pero tomando en consideración las obligaciones y los derechos reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio.



DE UN VISTAZO

Las desviaciones de financiación del ejercicio positivas (DFE +), se deducen del Resultado Presupuestario y las negativas (DFE –) se suman al Resultado Presupuestario.

Las desviaciones de financiación acumuladas positivas (DFA +) forman el Remanente de Tesorería para Gastos con Financiación Afectada y restan el Remanente de Tesorería total. Las negativas se desechan.

Desviación de Financiación del ejercicio = $\frac{\text{Derechos Reconocidos Netos del ejercicio} - \text{Obligaciones Reconocidas Netas del ejercicio}}{\text{Coeficiente de Financiación}}$

Desviación de Financiación acumulada = $\frac{\text{Derechos Reconocidos Netos acumulados} - \text{Obligaciones Reconocidas Netas acumuladas}}{\text{Coeficiente de Financiación}}$

8.2.1. Fundamento

Ya hemos dicho que los proyectos de gasto han de ser objeto de seguimiento; además, pueden tener financiación afectada. Si es así, son por su naturaleza gastos con financiación afectada, los que se definen como cualquier proyecto de gasto que se financie, en todo o en parte, con recursos concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron. Así lo definen las Instrucciones de contabilidad ya citadas.

En los gastos con financiación afectada, ha de hacerse control y seguimiento tanto de los gastos como de los ingresos. De ahí surgen las denominadas «desviaciones de financiación», en caso de que la realización del gasto y del ingreso afectado lleve distinto ritmo de ejecución.

8.2.2. Concepto

Si cada año obtuviéramos ingresos, en el sentido del reconocimiento del derecho, en proporción igual a la que está prevista la financiación del gasto, el concepto de desviaciones de financiación no existiría. Sin embargo, la realidad es muy diferente. O bien reconocemos todos o una parte importante de los derechos afectados en el momento de la adjudicación del gasto, o bien la financiación se condiciona a la finalización de este, o bien se pacta su entrega en partes iguales o aleatorias a lo largo de la vida del proyecto, en todo caso independientemente de su ejecución.

Con las desviaciones de financiación lo que se pretende determinar es el importe «desviado» o desfasado que igualaría la proporción prevista entre los ingresos afectados por agente financiador y los gastos del proyecto, siendo esta proporción el denominado coeficiente de financiación. ¿Qué importe debería haberse reconocido de ingresos (en más o en menos) para obtener el citado coeficiente? Esa es la pregunta que responde la desviación de financiación.

La desviación de financiación se define, por tanto, como la diferencia entre el ingreso afectado reconocido y el que deberíamos haber reconocido si se hubiera res-

petado el coeficiente de financiación que no es otro que el producto del coeficiente por las obligaciones reconocidas.

Las desviaciones de financiación se producen cuando el ritmo de ejecución del gasto no coincide con el ritmo de percepción de los ingresos específicos que lo financian:

- a) Desviación de Financiación Positiva o mayor ingreso que gasto ejecutado = Derechos Reconocidos Netos > Obligaciones Reconocidas Netas
- b) Desviación de Financiación Negativa o menor ingreso que gasto ejecutado = Derechos Reconocidos Netos < Obligaciones Reconocidas Netas

8.2.3. Clases de desviaciones de financiación

- a) Desviación de financiación acumulada.

Calcula los excesos o déficits de financiación obtenidos desde el inicio del gasto hasta el 31 de diciembre del año en que se calcula. Ha de calcularse por agente financiador (las denominadas parciales).

- b) Desviación de financiación imputable a un ejercicio (desviaciones de financiación año N).

Calcula igualmente los excesos o déficit de financiación, pero referidos exclusivamente a un año, por lo que los cálculos se realizarán con los derechos reconocidos del ejercicio de cada agente financiador y las obligaciones reconocidas del ejercicio. Cada una es una desviación parcial o por conceptos presupuestarios de ingresos.

- c) Desviación global.

Determina el exceso o déficit de financiación referido a la suma de los conceptos o agentes financiadores.



AL DETALLE

Desviaciones de financiación sobrevenidas.

Cuando en un proyecto se prevén su iniciación, ejecución y terminación en el mismo ejercicio, ¿Pueden existir desviaciones sobrevenidas de financiación?

Sí.

Cuando, sobrevenidamente, su ejecución comprende más de un ejercicio presupuestario.

Sólo se puede hablar de desviaciones de financiación en los gastos con financiación afectada cuya ejecución, bien en lo que se refiere al gasto, bien al ingreso, bien a ambos, supera el ejercicio económico, es decir, que afecte como mínimo a 2 ejercicios presupuestarios. Por lo tanto, se incluyen también los gastos afectados.

tados cuya previsión de ejecución sea anual, pero que, por dilación en la realización del gasto o del ingreso la ejecución se prolongue al año o años siguientes.

8.2.4. Cálculo de la desviación de financiación

Se calculan por agente financiador, con arreglo a la siguiente fórmula:

Desviación de Financiación = Derechos Reconocidos Netos (–) Coeficiente de Financiación (x) Obligaciones Reconocidas Netas.

Deben distinguirse las desviaciones de financiación del ejercicio de las desviaciones de financiación acumuladas:

- a) Desviación de Financiación del ejercicio = Derechos Reconocidos Netos del ejercicio (–) Coeficiente de Financiación calculado por ejercicio y agente (x) Obligaciones Reconocidas Netas del ejercicio.
- b) Desviaciones de Financiación acumuladas = Derechos Reconocidos Netos acumulados (–) Coeficiente de Financiación calculado del ejercicio y agente (x) Obligaciones Reconocidas Netas acumuladas.

Las desviaciones de financiación del ejercicio positivas y negativas afectarán al Resultado Presupuestario y las desviaciones de financiación acumuladas positivas afectarán al Remanente de Tesorería.

8.2.5. Ejemplo de cálculo de desviaciones de financiación

a) Planteamiento.

El Ayuntamiento de X quiere construir una Residencia de la 3ª Edad. Parte de las plazas serán concertadas con la Comunidad Autónoma que tiene competencias en materia de asuntos sociales, por lo que la misma va a invertir 450.000 euros en la obra, por partes iguales durante 4 años que durará la ejecución de esta (112.500 euros cada año).

La tramitación del expediente de la obra se realiza en el año N, donde ya se encuentran presupuestados 800.000 euros. En el ejercicio siguiente se pretende ejecutar 600.000 euros, en el 3º 400.000 y en el 4º 200.000. Total, 2.000.000 euros.

A falta de recursos propios suficientes, se concierta un préstamo por importe de 1.000.000 de euros. Se formaliza y se cobra en el ejercicio N.

Las obligaciones reconocidas en el año n ascienden a 400.000 euros, en el año N +1 su importe es de 680.000 euros y en el año N+2 ascienden a 530.000 euros. En el citado año N+2, el Ayuntamiento no justifica adecuadamente los gastos de la obra, requisito impuesto en la Orden de concesión de la subvención, que supone la retirada de los fondos autonómico desde ese mismo ejercicio. Por tanto, el Ayuntamiento ya no recibe tales fondos ni en el año N+2 ni en el año N+3. Debido a la falta de finan-



Ser o no ser contabilizado, esa es la cuestión. Es la única pregunta que interesa de verdad al lector de un libro práctico como éste. Lo contabilizo, sí o no, por qué cuantía y a través de qué asientos...

El objetivo de esta monografía es el de proporcionar al operador local tres grandes herramientas. Primera, un extenso inventario de preguntas prácticas sobre contabilidad pública que tratan de resolver la mayor parte de los problemas de gestión contable que se plantean en las entidades locales.

Segunda, advertir de los problemas antes de que se presenten. Se exponen a modo de zonas de riesgo [contable]. Se trata de riesgos en los que los gestores públicos no suelen pensar y sobre los que los gestores contables —con frecuencia, Intervención— tampoco piensan hasta que se tropiezan con ellas *¿Se pueden cobrar recibos domiciliados en diciembre?, Sí. ¿Van a generar problemas? Unos cuantos, si no se armonizan los criterios de domiciliación.*

Tercera, aprender a resolver cuestiones puntuales que la obra no desarrolla expresamente. Se añaden, para concluir, unas pinceladas sobre una destacada rama de la contabilidad, la contabilidad analítica; históricamente olvidada en el sector público y gradualmente obligatoria. Se trata de simplificar el abordaje de esta cuestión a partir de dos ideas básicas: cuándo se deben hacer estudios de contabilidad analítica en el sector público local, y cuáles son las fórmulas matemáticas más sencillas ajustadas a los requisitos legales.

ISBN: 978-84-7052-906-1

