

## **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **3**

## **LAS DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN**

**PEDRO MANUEL BALBOA LA CHICA**

**M<sup>a</sup> DEL PINO PÉREZ CASTELLANO**

## **INTRODUCCIÓN**

En esta unidad se estudia el concepto de desviación de financiación y su tipología atendiendo a distintos criterios. Además, se estudia la determinación analítica de las mismas, es decir, cómo ha de llevarse a cabo el cálculo de las desviaciones de financiación y las expresiones matemáticas que permiten dicho cálculo.

## **CONTENIDO**

### **1. Introducción.**

**¿Cuál es el significado de las desviaciones de financiación? ¿Para qué sirven? ¿Existen diversos tipos? ¿Cómo determinarlas?**

Podemos definir la desviación de financiación como “la magnitud que representa los desfases existentes entre la financiación recibida y la que debería haberse recibido si la ejecución de los ingresos afectados se realizase de forma armónica respecto a la ejecución de la unidad de gasto”.

La Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local recoge, en su regla 29 apartado 1, que “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 del mismo efectuada en ese período, deberían haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario”.

En definitiva, las desviaciones de financiación nos miden asincronías entre lo gastado y lo percibido, es decir, nos permiten determinar la falta de armonía entre la ejecución del gasto y la percepción de recursos destinados a financiar tal gasto.

### **¿Qué queremos decir con asincronías?**

Imaginemos una entidad pública "X" que firma un acuerdo con la entidad pública "A". En dicho acuerdo se recoge que "X" ejecutará un gasto, a través de su presupuesto, en tres ejercicios y en la siguiente forma: Primer año: 100; Segundo año: 60; Tercer año: 40. Por otro lado, se recoge que "A" aportará para la financiación del gasto un importe de 100.

Como vemos el importe total del gasto en los tres años de ejecución ascenderá a un importe de 200, colaborando "A" en su financiación con 100.

¿Cuál es el coeficiente de financiación?

Como hemos visto con anterioridad, éste vendría dado por el cociente entre el ingreso afectado y el gasto afectado, por tanto, 0,5.

¿Cuál debe ser la aportación de "A" en cada uno de los ejercicios?

Como el primer año se estima ejecutar 100, "A" debería aportar 50.

El segundo año se estima ejecutar 60, por lo que "A" debería aportar 30.

Finalmente, el tercer año se estima ejecutar 40, "A" debería aportar 20.

Si esto fuese así, habría armonía y no tendríamos desviaciones de financiación, o lo que es igual estas serían cero o nulas.

Ahora bien, ¿porqué las aportaciones de "A" tienen que darse de la forma expuesta? Obviamente, los acuerdos o convenios entre entidades pueden ser múltiples y variados y pueden establecerse las cantidades a entregar de muy distintas formas.

Imaginemos que el acuerdo establecido entre las entidades "X" y "A", recoge que esta última aportará 100, pero lo hará en su totalidad, el último año de ejecución del gasto.

Esto implicaría que el primer ejercicio, de cumplirse las estimaciones, "X" ejecutaría el gasto por importe de 100, pero no recibiría nada de "A". Para que hubiese armonía

debería percibir 50, como ya vimos. Hay, por tanto, una asincronía entre lo gastado y lo que debería percibirse en función de ello. ¿A cuanto asciende la asincronía? Evidentemente a 50, o por mejor decir a -50, ya que "X" ha recibido de menos sobre lo que debería recibir para que existiese armonía.

Siguiendo nuestra ilustración, en el segundo ejercicio, de cumplirse las estimaciones, "X" ejecutaría el gasto por importe de 60, pero no recibiría nada de "A". Para que hubiese armonía debería percibir 30, como ya vimos. Hay, por tanto, una asincronía entre lo gastado y lo que debería percibirse en función de ello. ¿A cuanto asciende la asincronía? Evidentemente a 30, o por mejor decir a -30, ya que "X" ha recibido de menos sobre lo que debería recibir para que existiese armonía.

Finalmente en el tercer ejercicio, de cumplirse las estimaciones, "X" ejecutaría el gasto por importe de 40 y recibiría 100 de "A". Para que hubiese armonía debería percibir 20, como ya vimos. Hay, por tanto, una asincronía entre lo gastado y lo que debería percibirse en función de ello. ¿A cuanto asciende la asincronía? Evidentemente a 80, o por mejor decir a +80, ya que "X" ha recibido de más sobre lo que debería recibir para que existiese armonía.

## **2. Clasificación de las desviaciones de financiación.**

Una vez expuesto qué tratamos de medir con las desviaciones de financiación, vamos, en primer lugar, a clasificar las mismas en acumuladas e imputables al ejercicio.

**Acumulada:** La producida desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio presupuestario de cálculo.

**Imputable al ejercicio:** Variación producida en el ejercicio presupuestario de cálculo.

En segundo lugar, las desviaciones de financiación pueden ser globales o parciales.

**Global:** Tiene en cuenta la totalidad de los ingresos afectados.

**Parcial:** Sólo tiene en cuenta parte de los ingresos afectados, desglosados según un criterio homogéneo: agente del que provienen, concepto presupuestario, agente y concepto presupuestario.

Finalmente, dependiendo del momento del tiempo en el que se determine, podemos encontrarnos ante desviaciones de financiación teóricas y calculadas.

**Teóricas:** Son las determinadas antes del comienzo de la realización de un gasto con financiación afectada, por lo que para su cálculo todas las magnitudes serán previstas.

**Calculadas:** Son las determinadas al final de cada uno de los ejercicios de duración del gasto con financiación afectada.

### **3. Determinación de las desviaciones de financiación.**

La Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local recoge, en su regla 29 apartado 2, que “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 del ejercicio se calcularán tomando en consideración los derechos relativos al agente de que se trate y el importe de las obligaciones, reconocidos unos y otras durante el ejercicio presupuestario”.

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

Para el cálculo de las desviaciones de financiación utilizaremos las siguientes expresiones:

DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN		
IMPUTABLES		
Teóricas	Siendo:	
$DF_{Tix} = IP_x - CF_T GP_x$	$DF_{Tix} =$	Desviación de financiación teórica imputable correspondiente al ejercicio x
	$IP_x =$	Ingresos afectados previstos para el gasto con financiación afectada en el ejercicio x
	$CF_T =$	Coefficiente de financiación teórico
	$GP_x =$	Gastos previstos para el gasto con financiación afectada en el ejercicio x
Calculadas (Al final de cada ejercicio)	Siendo:	
$DF_{Cix} = DR_x - CF_{Cx} OR_x$	$DF_{Cix} =$	Desviación de financiación calculada imputable correspondiente al ejercicio x
	$DR_x =$	Derechos reconocidos en el ejercicio x correspondientes al gasto con financiación afectada
	$CF_{Cx} =$	Coefficiente de financiación calculado al final del ejercicio x
	$OR_x =$	Obligaciones reconocidas en el ejercicio x correspondientes al gasto con financiación afectada

DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN		
ACUMULADAS		
Teóricas	Siendo:	
$DF_{Tax} = \sum_{i=1}^x IP_i - CF_T \sum_{i=1}^x GP_i$	$DF_{Tax} =$	Desviación de financiación teórica acumulada correspondiente al ejercicio x
	$\sum_{i=1}^x IP_i =$	Suma, desde el primer ejercicio hasta el de cálculo, de los ingresos afectados previstos en cada uno de ellos
	$CF_T =$	Coefficiente de financiación teórico
	$\sum_{i=1}^x GP_i =$	Suma, desde el primer ejercicio hasta el de cálculo, de los gastos afectados previstos en cada uno de ellos

<p>Calculadas (Al final de cada ejercicio)</p> $DF_{Cax} = \sum_{i=1}^x DR_i - CF_{Cx} \sum_{i=1}^x OR_i$	Siendo:	
	$DF_{Cax} =$	Desviación de financiación calculada acumulada correspondiente al ejercicio x
	$\sum_{i=1}^x DR_i =$	Suma, desde el primer ejercicio hasta el de cálculo, de los derechos reconocidos correspondientes al gasto con financiación afectada en cada uno de ellos
	$CF_{Cx} =$	Coefficiente de financiación calculado al final del ejercicio x
	$\sum_{i=1}^x OR_i =$	Suma, desde el primer ejercicio hasta el de cálculo, de las obligaciones reconocidas correspondientes al gasto con financiación afectada en cada uno de ellos

Siguiendo con el **ejemplo** que teníamos planteado:

Los coeficientes de financiación calculados ya determinados y explicados en el epígrafe anterior son los siguientes:

$$CF_{C(n) \text{ Ministerio}} = 0,2000$$

$$CF_{C(n) \text{ Com. Autónoma}} = 0,1229$$

$$CF_{C(n) \text{ Cabildo}} = 0,4000$$

$$CF_{C(n) \text{ Global}} = 0,7229$$

Con esta información, más la derivada de la liquidación del presupuesto del ejercicio, que recordemos era: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en este primer ejercicio ascendían a 400.000,00 euros, los derechos reconocidos afectados fueron, por el Ministerio 420.000,00 euros, por la Comunidad Autónoma 200.000,00 euros y, finalmente, por el Cabildo 420.000,00 euros, calcularemos las desviaciones de financiación.

Vamos a determinar, en primer lugar, las desviaciones de financiación calculadas imputables del ejercicio n.

$DF_{Ci(n) \text{ Ministerio}} =$	$DR_{(n)} \text{ --}$	$CF_{C(n) \text{ Ministerio}}$	$OR_{(n)}$	340.000,00
	420.000,00	0,2000	400.000,00	

$DF_{Ci(n) \text{ Com. Autónoma}} =$	$DR_{(n)} \text{ --}$	$CF_{C(n) \text{ Com. Autónoma}}$	$OR_{(n)}$	150.840,00
	200.000,00	0,1229	400.000,00	

DF <sub>Ci (n) Cabildo</sub> =	DR <sub>(n) --</sub>	CF <sub>C (n) Cabildo</sub>	OR <sub>(n)</sub>	260.000,00
	420.000,00	0,4000	400.000,00	

  

DF <sub>Ci (n) Global</sub> =	DR <sub>(n) --</sub>	CF <sub>C (n) Global</sub>	OR <sub>(n)</sub>	750.840,00
	1.040.000,00	0,7229	400.000,00	

En el primer año de ejecución, las desviaciones de financiación acumuladas coinciden con las imputables.

Si pretendemos determinar las desviaciones de financiación del ejercicio n+1, tendríamos que tener información, además de la del ejercicio precedente la del cierre de éste. Para ello, recordemos que los coeficientes de financiación calculados ya determinados y explicados en el epígrafe anterior son los siguientes:

$$CF_{C (n+1) \text{ Ministerio}} = 0,2000$$

$$CF_{C (n+1) \text{ Com. Autónoma}} = 0,1029$$

$$CF_{C (n+1) \text{ Cabildo}} = 0,3857$$

$$CF_{C (n+1) \text{ Global}} = 0,6886$$

Con esta información, más la derivada de la liquidación del presupuesto del ejercicio n, que recordemos era: las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en este primer ejercicio ascendían a 400.000,00 euros, los derechos reconocidos afectados fueron, por el Ministerio 420.000,00 euros, por la Comunidad Autónoma 200.000,00 euros y, finalmente, por el Cabildo 420.000,00 euros. Más la información de la liquidación del presupuesto del ejercicio n+1, que recordemos era: Las obligaciones reconocidas por el gasto con financiación afectada en este segundo ejercicio han ascendido a 1.600.000,00 euros, los derechos reconocidos afectados han sido, por el Ministerio 0,00 euros, por la Comunidad Autónoma 0,00 euros y, finalmente, por el Cabildo 400.000,00 euros.

Vamos a determinar, en primer lugar, las desviaciones de financiación calculadas imputables del ejercicio n+1.



*Módulo 4. Gastos con Financiación Afectada y Contabilización de las operaciones de fin de ejercicio*  
*Capítulo 1. Gastos con Financiación Afectada*

DF <sub>Ci (n+1) Ministerio</sub> =	DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Ministerio</sub>	OR <sub>(n+1)</sub>	(320.000,00)
	0,00	0,2000	1.600.000,00	

DF <sub>Ci (n+1) Com. Autónoma</sub> =	DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Com. Autónoma</sub>	OR <sub>(n+1)</sub>	(164.640,00)
	0,00	0,1029	1.600.000,00	

DF <sub>Ci (n+1) Cabildo</sub> =	DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Cabildo</sub>	OR <sub>(n+1)</sub>	(217.120,00)
	400.000,00	0,3857	1.600.000,00	

DF <sub>Ci (n+1) Global</sub> =	DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Global</sub>	OR <sub>(n+1)</sub>	(701.760,00)
	400.000,00	0,6886	1.600.000,00	

Vamos a determinar ahora, las desviaciones de financiación calculadas acumuladas del ejercicio n+1.

DF <sub>Ca (n+1) Ministerio</sub> =	DR <sub>(n)</sub> + DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Ministerio</sub>	OR <sub>(n)</sub> + OR <sub>(n+1)</sub>	20.000,00
	420.000,00	0,2000	2.000.000,00	

DF <sub>Ca (n+1) Com. Autónoma</sub> =	DR <sub>(n)</sub> + DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Com. Autónoma</sub>	OR <sub>(n)</sub> + OR <sub>(n+1)</sub>	(5.800,00)
	200.000,00	0,1029	2.000.000,00	

DF <sub>Ca (n+1) Cabildo</sub> =	DR <sub>(n)</sub> + DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Cabildo</sub>	OR <sub>(n)</sub> + OR <sub>(n+1)</sub>	48.600,00
	820.000,00	0,3857	2.000.000,00	

DF <sub>Ca (n+1) Global</sub> =	DR <sub>(n)</sub> + DR <sub>(n+1)</sub> --	CF <sub>C (n+1) Global</sub>	OR <sub>(n)</sub> + OR <sub>(n+1)</sub>	62.800,00
	1.440.000,00	0,6886	2.000.000,00	

Esta misma dinámica seguiríamos para determinar las desviaciones de financiación para los siguientes ejercicios, teniendo en cuenta que en el  $n+3$ , al ser el último, y haber finalizado el gasto con financiación afectada, las desviaciones de financiación acumuladas, tanto por haber ejecutado el gasto, como por haber percibido todos los recursos afectados, serán nulas o cero.

## **RESUMEN**

En esta unidad se ha analizado el concepto, características y tipología de las desviaciones de financiación. Además, se ha estudiado cómo ha de llevarse a cabo el cálculo de las desviaciones de financiación y las expresiones matemáticas que permiten su determinación analítica.