

## **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **4**

## **REPERCUSIONES DE LOS GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA**

**PEDRO MANUEL BALBOA LA CHICA**

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

## INTRODUCCIÓN

En esta unidad se analizan las repercusiones que los gastos con financiación afectada tienen sobre las magnitudes resultado presupuestario del ejercicio y remanente de tesorería. Así mismo se recoge cómo han de realizarse los ajustes correspondientes en el modelo del estado del resultado presupuestario y en el modelo del estado del remanente de tesorería del PGCPAL.

## CONTENIDO

### 1. Introducción.

**¿Por qué debemos determinar los coeficientes de financiación y las desviaciones de financiación? ¿Qué repercusiones tienen en otras magnitudes?**

Las Corporaciones Locales han de elaborar, al finalizar el ejercicio económico, sus cuentas anuales. El PGCPAL, anexo a la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, recoge dentro de su primera parte dedicada al *Marco conceptual de la contabilidad pública*, en su primer apartado *Imagen fiel de las cuentas anuales*, que “las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria”. De igual forma, indica que estos documentos “deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable”.

Como ya hemos señalado, la singularidad de los gastos con financiación afectada estriba en las repercusiones que puede acarrear su ejecución en la situación económico-financiera y presupuestaria de la entidad que ejecuta el mismo.

Estas repercusiones son las que nos obligan a calcular la incidencia que los gastos con financiación afectada tienen sobre determinadas magnitudes recogidas en las cuentas anuales.

Como ya expusimos en el primer epígrafe, cuando al final de un ejercicio existen en la entidad gastos con financiación afectada en ejecución y los derechos reconocidos afectados no coinciden con los que debieran haberse reconocido en función de las obligaciones reconocidas del gasto afectado, habrá de procederse a la medida de las repercusiones que estos desfases temporales, que surgen entre gastos e ingresos presupuestarios, tienen sobre las magnitudes, “resultado presupuestario del ejercicio” y “remanente de tesorería”. Para este fin, utilizamos los conceptos de “coeficiente de financiación” y “desviación de financiación” ya tratados en los epígrafes previos.

Independientemente del estudio en profundidad del “resultado presupuestario” y del “remanente de tesorería” como cuentas anuales en su momento, debemos analizar ahora resumidamente estas magnitudes, con el objetivo de poder poner de manifiesto las repercusiones que sobre ellas presentan los gastos con financiación afectada.

## **2. Repercusión en el resultado presupuestario.**

El “**resultado presupuestario del ejercicio**” viene dado por la diferencia entre, derechos reconocidos netos y obligaciones reconocidas netas durante el ejercicio, es decir:

$$\text{Resultado presupuestario del ejercicio} = \text{DRN} - \text{ORN}$$

Por tanto, el “resultado presupuestario del ejercicio” expresa la medida en la que los ingresos presupuestarios realizados en el ejercicio han sido suficientes para cubrir los gastos presupuestarios realizados en el mismo, poniendo de relieve el déficit o superávit obtenido por la entidad como consecuencia de la ejecución de su presupuesto.

Ahora bien, si al cierre del ejercicio hay proyectos de gasto con financiación afectada en ejecución, puede que se hayan reconocido derechos, destinados a financiar gastos concretos en mayor cuantía de la que proporcionalmente correspondería para que existiese armonía entre la ejecución del gasto y la percepción del ingreso. En este caso, el importe en demasía de dichos derechos representa un superávit ficticio, que cubrirá déficits precedentes o futuros, que surgen como consecuencia de la asincronía. En este caso, las desviaciones de financiación serían positivas.

De forma análoga, puede que se hayan reconocido derechos, destinados a financiar gastos concretos, en menor cuantía de la que proporcionalmente correspondería para que existiese armonía entre la ejecución del gasto y la percepción del ingreso. En este caso, el importe en menos de dichos derechos representa un déficit ficticio, que debe ser cubierto por superávit precedentes o futuros, que surgen como consecuencia de la asincronía. En este caso, las desviaciones de financiación serían negativas.

Por ello, para obtener el importe correcto del resultado presupuestario del ejercicio, debemos corregir esta magnitud, restando las desviaciones de financiación positivas y sumando las desviaciones de financiación negativas. De este modo, logramos eliminar la perturbación que las asincronías de los gastos con financiación afectada originan en el resultado presupuestario del ejercicio, obteniendo el déficit o superávit presupuestario que efectivamente se ha producido y al que se denomina "resultado presupuestario ajustado".

En resumen:

SITUACIÓN	DESVIACIÓN	REPERCUSIÓN
DRN > ORN (si los derechos reconocidos del gasto con financiación afectada son mayores que los que deberían haberse	Desviaciones de financiación imputables positivas	Habrán de ser restadas del resultado presupuestario para ajustar el mismo

reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas del mismo)		
<p>DRN &lt; ORN</p> <p>(si los derechos reconocidos del gasto con financiación afectada son menores que los que deberían haberse reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas del mismo)</p>	Desviaciones de financiación imputables negativas	Habrán de ser sumadas al resultado presupuestario para ajustar el mismo
<p>DRN = ORN</p> <p>(si los derechos reconocidos del gasto con financiación afectada son los que deben reconocerse para que haya armonía respecto a las obligaciones reconocidas del mismo)</p>	Desviaciones de financiación imputables cero o nulas	No habrá repercusión y por tanto no hay que realizar ajuste

Por tanto, para ajustar el “resultado presupuestario del ejercicio”, debemos sumar las desviaciones de financiación imputables negativas y restar las desviaciones de financiación imputables positivas, y ello para cada proyecto de gasto con financiación afectada.

Este ajuste queda recogido en el modelo del estado del resultado presupuestario del PGCPAL, anexo a la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, de la siguiente forma:

### RESULTADO PRESUPUESTARIO

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a) Operaciones corrientes .....	-----	-----		-----
b) Operaciones de capital .....	-----	-----		-----
1. Total operaciones no financieras (a+b) .....	-----	-----		-----
c) Activos financieros .....	-----	-----		-----
d) Pasivos financieros .....	-----	-----		-----
2. Total operaciones financieras (c+d) .....	-----	-----		-----
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I=1+2) ....	-----	-----		-----
<u>AJUSTES:</u>				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales .....	-----	-----	-----	
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio .....	-----	-----	-----	
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio .....	-----	-----	-----	
II. TOTAL AJUSTES (II=3+4-5) .....	-----	-----	-----	-----
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II) .....				-----

Aquí debemos poner las desviaciones de financiación imputables positivas, que irán restando

Aquí debemos poner las desviaciones de financiación imputables negativas, que irán sumando

### 3. Repercusión en el remanente de tesorería.

Por su parte, el “**remanente de tesorería**” es una magnitud que se obtiene como suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro, deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación, todo ello referido al cierre del ejercicio:

1. (+) FONDOS LÍQUIDOS
2. (+) DERECHOS PENDIENTES DE COBRO
3. (-) OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO
4. (+) PARTIDAS PENDIENTES DE APLICACIÓN
<hr/>
REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1 + 2 - 3 + 4)

El “remanente de tesorería” se configura como una magnitud de carácter presupuestario y financiero que viene a ser la acumulación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores.

El “remanente de tesorería” no recoge exclusivamente magnitudes presupuestarias, sino que los derechos, obligaciones y fondos líquidos pueden tener su origen tanto en operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

El “remanente de tesorería” constituye un recurso para la financiación de la entidad, es decir, si la entidad presenta un “remanente de tesorería” positivo puede utilizarlo para la financiación de gastos presupuestarios. Si el “remanente de tesorería” es negativo constituye un déficit a financiar en la forma prevista en la legislación vigente.

Por tanto, en el “remanente de tesorería” se acumulan la totalidad de saldos pendientes, tanto de cobro, como de pago, así como el efectivo procedente en su conjunto de toda su actividad económica, comprendiendo dentro de dichos importes las cantidades correspondientes a la ejecución de los gastos con financiación afectada.

Como consecuencia de todo lo anterior, la pregunta que debemos plantearnos sería: Si tenemos un “remanente de tesorería” positivo y hay gastos con financiación afectada en ejecución al cierre del ejercicio ¿podemos utilizar la totalidad del mismo para financiar gasto presupuestario?

Es posible que en el momento de cuantificar el “remanente de tesorería” puedan estar incluidos los derechos reconocidos afectados, pendientes de cobro y cobrados, aunque los gastos que deben financiar no estén aún en fase de obligaciones reconocidas. Ello daría lugar a una mayor capacidad ficticia de financiar gasto presupuestario en el ejercicio siguiente, al estar considerando unos recursos que deberán aplicarse necesariamente a la realización de gastos futuros concretos. En este caso, las desviaciones de financiación acumuladas serían positivas.

En caso contrario, es posible, que en el momento de cuantificar el “remanente de tesorería” puedan estar incluidas las obligaciones reconocidas afectadas, pendientes de pago y pagadas, aunque los derechos que los deben financiar no estén aún reconocidos. Ello daría lugar a una menor capacidad aparente de financiar gasto presupuestario en el ejercicio siguiente, al no estar considerando unos recursos que

se deben percibir en el futuro. En este caso, las desviaciones de financiación acumuladas serían negativas.

En consecuencia, al determinar el “remanente de tesorería” es preciso diferenciar entre:

**Remanente de tesorería total:** que recoge los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro menos las obligaciones pendientes de pago más las partidas pendientes de aplicación.

**Exceso de financiación afectada**<sup>1</sup>: constituido por las desviaciones de financiación positivas, acumuladas hasta la fecha de cálculo. Estos recursos sólo podrán utilizarse para dar cobertura a los gastos a cuya financiación están afectados.

**Remanente de tesorería para gastos generales**<sup>2</sup>: que recoge, si es positivo, la capacidad de la entidad de financiar nuevo o mayor gasto presupuestario en el ejercicio siguiente. Éste vendrá dado por el remanente de tesorería total menos los saldos de dudoso cobro menos el exceso de financiación afectada.

En resumen:

SITUACIÓN	DESVIACIÓN	REPERCUSIÓN
$\Sigma DR > \Sigma OR$ (si los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada son mayores que los que deberían haberse reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo)	Desviaciones de financiación acumuladas positivas	Conforman el “exceso de financiación afectada” y restará del “remanente de tesorería total” para determinar el “remanente de tesorería para gastos generales”

<sup>1</sup> También suele denominarse como “Remanente de tesorería afectado”.

<sup>2</sup> El Plan General de Contabilidad Pública (orden EHA/1037/2010, de 13 de abril) denomina al “Remanente de tesorería para gastos generales” como “Remanente de tesorería no afectado”.



$\Sigma DR < \Sigma OR$  (si los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada son menores que los que deberían haberse reconocido para que hubiese armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo)	Desviaciones de financiación acumuladas negativas	No se realiza ningún ajuste del "remanente de tesorería"
$\Sigma DR = \Sigma OR$  (si los derechos reconocidos acumulados del gasto con financiación afectada son los que deben reconocerse para que haya armonía respecto a las obligaciones reconocidas acumuladas del mismo)	Desviaciones de financiación acumuladas cero o nulas	No habrá repercusión y obviamente no hay que realizar ajuste

Por tanto, una vez determinado el "remanente de tesorería total", hemos de calcular el "exceso de financiación afectada", calculándose por diferencia el "remanente de tesorería para gastos generales".

El "exceso de financiación afectada" siempre será cero o positivo, puesto que viene definido por la suma de las desviaciones de financiación acumuladas positivas, para cada fuente de financiación afectada, es decir, deberemos tomar las desviaciones parciales, ya sea por agente o por aplicación presupuestaria.

Todo ello queda recogido en el modelo del estado del remanente de tesorería del PGCPAL, anexo a la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, de la siguiente forma:

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

Nº DE CUENTAS	COMPONENTES	20XX		20XX-1	
57, 556	1. (+) Fondos líquidos .....		-----		-----
430	2. (+) Derechos pendientes de cobro		-----		-----
431	- (+) del Presupuesto corriente				
257,258,270,275,440,	- (+) de Presupuestos cerrados				
442,449,456,470,471,	- (+) de operaciones no presupuestarias				
472,537,538,550,565,					
566					
400	3. (-) Obligaciones pendientes de pago		-----		-----
401	- (+) del Presupuesto corriente				
165,166,180,185,410,	- (+) de Presupuestos cerrados				
414,419,453,456,475,	- (+) de operaciones no presupuestarias				
476,477,502,515,516,					
521,550,560,561					
554, 559	4. (+) Partidas pendientes de aplicación		-----		-----
555, 5581, 5585	- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva				
	- (+) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva				
	I. Remanente de tesorería total (1+2-3+4)		-----		-----
2961,2962,2981,2982,	II. Saldos de dudoso cobro		-----		-----
4900,4901,4902,4903,					
5961,5962,5981,5982					
	III. Exceso de financiación afectada		-----		-----
	IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I-II-III)		-----		-----

Aquí debemos poner la suma de las desviaciones de financiación acumuladas positivas

## RESUMEN

En esta unidad se ha analizado las repercusiones que los gastos con financiación afectada tienen sobre las magnitudes resultado presupuestario del ejercicio y remanente de tesorería. Ello debe permitir al alumno ser capaz de ajustar las magnitudes resultado presupuestario del ejercicio y remanente de tesorería.