

Singularidades de la Contabilidad de las Administraciones Locales

Adolfo Dodero Jordán

Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales.

Profesor de Contabilidad Pública de la Universidad de San Pablo-CEU

1. LOS PLANES DE CONTABILIDAD DEL SECTOR PÚBLICO EN ESPAÑA

La Ley General Presupuestaria de 1977 encomendó al Ministerio de Hacienda la confección de un Plan de Contabilidad por el método de la partida doble adaptado a las especiales características del sector público. Dicho Plan se aprobó, con carácter provisional, en 1981; en el preámbulo de la correspondiente Orden Ministerial se indicaba que, dada la trascendencia que presenta el Plan Contable para el Sector Público, *«parece prudente iniciar un período experimental en que se aplique con carácter provisional y sólo para el Subsector Estado»*. Con la intención de dotarle de una gran flexibilidad durante el período inicial, la norma tercera de la citada Orden Ministerial autorizaba al Interventor General de la Administración del Estado a introducir, previa audiencia de la Comisión Asesora para la Implantación del Plan, *«cuantas modificaciones aconseje la experimentación del mismo»*. Se acordó, en consecuencia, iniciar su aplicación de manera centralizada a partir del 1 de enero de 1982. En 1983, una vez recogidas las principales modificaciones, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) publicó la nueva y definitiva versión que, desde entonces, ha venido considerándose como el primer Plan General de Contabilidad Pública y que aportaba como principal novedad la inclusión de las *Cuentas de Control Presupuestario*, incluidas en el grupo *cero* junto con las *cuentas*

de orden; su estructura era muy similar a la del Plan General de Contabilidad para la empresa privada de 1973.

Basado fundamentalmente en el marco conceptual planteado por los anteriores documentos, ha visto la luz en 1994 el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), sustituto del de 1983. El por entonces Subdirector General de Dirección y Planificación de la Contabilidad de la IGAE, Jaime Pou Díaz, atribuía la existencia del nuevo plan a tres motivos fundamentales:

- La experiencia acumulada desde 1983 había dado a conocer nuevas operaciones no contempladas en el plan originario, incorporadas mediante una normativa dispersa, que requería urgentemente un nuevo texto.
- Los importantes cambios realizados en el primitivo Plan General de Contabilidad de 1973 para la empresa privada, que había sido la base del Plan de Contabilidad Pública de 1983, habían tenido como consecuencia la redacción del nuevo Plan General de Contabilidad privada de 1990, adaptado a las normas de la Comunidad Europea, pero no estaban incorporados al Plan General de Contabilidad Pública.
- Disponibilidad de un nuevo marco conceptual de la contabilidad pública, incluido en los ocho documentos mediante los que se había pronunciado la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que a tal fin había sido creada en 1990¹.

El Plan, que dedica su atención preferentemente a la contabilidad patrimonial, incluye, no obstante, en el capítulo referente a la formación de la Cuenta General, formatos específicos para documentos presupuestarios, tales como *los Estados de Liquidación de los presupuestos de Ingresos y Gastos, el Resultado Presupuestario y el Estado del Remanente Líquido de Tesorería*.

Paralelamente, y recogiendo la experiencia acumulada en la Administración del Estado, en la Administración Local también se estaba produciendo un cambio sustancial de la normativa contable, cuyas bases habían sido establecidas ya por la Ley Reguladora de Bases de Régimen Local de 1985 (LRBRL) y la Ley Reguladora de Haciendas Locales de 1988 (LRHL). Mediante Orden Ministerial de 17 de julio de 1990 se aprueban las Instrucciones de Contabilidad

¹ POU DÍAZ, Jaime: «El nuevo Plan General de Contabilidad Pública», *Rev. Técnica Económica*, Ed. Colegio Oficial de Titulados Mercantiles y Empresariales. núm. 148, septiembre de 1994, pág. 3.

para la Administración Local (ICAL) y el Tratamiento Especial Simplificado para Entidades de menos de 5.000 habitantes en las que, de forma excepcionalmente meticulosa, se desarrolla el procedimiento contable a seguir, caracterizado por la coexistencia de los procedimientos contables presupuestario y patrimonial. Las ICAL, vigentes en la actualidad para los Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales, constituyen sin duda la normativa más compleja que ha sido capaz de producir el Ministerio de Hacienda en materia contable en toda su historia. Contiene 445 reglas, 49 formatos de documentos de contabilidad, 16 formatos de libros de contabilidad, 62 modelos de Estados y Cuentas anuales y 24 modelos de Anexos a los estados anuales, así como una alternativa «simplificada» para los municipios que no hayan podido informatizar el sistema contable, que incluye «sólo» 93 Estados y Cuentas anuales y 34 Anexos a los anteriores estados. No es de extrañar que, aún a estas alturas, en muchos Ayuntamientos aún no se haya conseguido aplicar correctamente la Instrucción (obligatoria a partir de 1992).

2. EXPERIENCIAS FRUSTRADAS

Habitualmente se piensa que la ICAL constituye el primer intento de normalización contable en el sector de las Administraciones Locales; sin embargo, esto no es así: hubo una experiencia de implantación en la ciudad de Sevilla en 1567, que perduró hasta 1828 y cuyos documentos aún se conservan². Entrando ya en el siglo XIX, debe destacarse el importante avance que supusieron la Ley y Reglamento de Presupuestos y Contabilidad provinciales de 1865³, en las que, aparte de una minuciosa normativa de contabilidad y gestión presupuestaria, se estableció por primera vez la aplicación del método de la *partida doble* en la contabilidad de las Diputaciones Provinciales⁴. Doce años más adelante se promulgó la *Ley Municipal*, en cuyos artículos 154 y siguientes se plantea una regulación específica

² Véase MARTÍNEZ RUIZ, José Ignacio: «La reforma de la Contaduría municipal de Sevilla y la introducción del Libro de Caja», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Madrid, septiembre de 1988.

³ Ley de Presupuestos y Contabilidad Provincial de 20 de septiembre de 1865; Real Decreto de la misma fecha por el que se aprueba el Reglamento para la ejecución de la Ley de Presupuestos y Contabilidad Provincial.

⁴ En el artículo 135 del Reglamento se dice que «la contabilidad de los fondos del presupuesto provincial y la correspondiente a la Junta de Beneficencia y a los establecimientos de este ramo que reciban subvenciones del presupuesto de la provincia se llevará por el sistema de partida doble».

para la contabilidad de los Ayuntamientos, que no sería desarrollada reglamentariamente hasta nueve años después⁵. La Ley Provincial de 29 de agosto de 1882 estableció una estructura para los presupuestos de las Diputaciones basada en capítulos y artículos, en la que ya se aplicaron claves digitales para la clasificación de las partidas y se establecía el procedimiento de la partida doble en su contabilidad.

Faltaba, sin embargo, una normativa contable que regulase la aplicación práctica del procedimiento, así como su homogeneización entre las Administraciones Locales y Provinciales. Durante el siguiente cuatrienio se realizaron diversos ensayos en varios pueblos de la provincia de Madrid, de forma que en 1886 el Ministerio de la Gobernación (por entonces responsable de las Administraciones Públicas Locales) consideró que el modelo era viable, decidiéndose su aplicación obligatoria a todos los municipios y provincias. En consecuencia, se procede a desarrollar la materia contable municipal mediante una Real Orden que, basada a su vez en las referidas normas de contabilidad provincial de 1865, y dentro siempre del marco de la Ley Municipal de 1877, pretende hacerlas extensivas a los municipios⁶. Como complemento de la Real Orden, mediante circular de la Dirección General de Administración Local⁷, se dictaron las «reglas para unificar la contabilidad de las operaciones que ejecutan las Diputaciones Provinciales y los Ayuntamientos de los pueblos del Reino». El por entonces Director General, don Ramón Rodríguez Correa, consideró conveniente, en la exposición de motivos, redactar un preámbulo inusitadamente enérgico en el que se adivinaba la escasa confianza que el mencionado funcionario tenía en que la nueva normativa pudiera ponerse en práctica sin problemas. Así comienza:

«Acostumbrado hoy cada Ayuntamiento a su método especial de contabilidad, no siempre científico ni práctico, cumplen o dejan de cumplir los servicios, según la mayor o menor energía que con ellos emplean los Gobernadores, y las Diputaciones, Jefes superiores jerárquicos de los mismos. Esto ha concluido. Desde 1º de julio próximo todos han de ejecutar las operaciones de un modo uniforme y puntual, y no han de consentirse pretextos que lo impiden, que pretextos serán los que se opongan al cumplimiento de lo que ahora se establece.»

⁵ Ley Orgánica de 2 de octubre de 1877.

⁶ Real Orden de 31 de mayo de 1886, publicada en *La Gaceta de Madrid* el 3 de junio del mismo año.

⁷ Fechada el 1 de junio de 1886 y publicada en *La Gaceta de Madrid* el 7 de junio.

Para la implantación del nuevo modelo se daba un inexcusable plazo máximo de veinte días; se consideraba que la dificultad de aplicación del nuevo procedimiento estaba en razón directa del número de operaciones a realizar; se acusaba a los responsables de la Administración municipal de manifiesta negligencia, y se suponía que los secretarios de los Ayuntamientos tenían conocimientos suficientes para aplicar el nuevo sistema. Además, se obligaba a rendir cuentas trimestrales y a publicarlas en los *Boletines Oficiales*; el pase de los asientos a libros auxiliares, libro diario y libro mayor, se empezaría al final de la jornada y debía terminarse al día siguiente, y los plazos para la rendición de cuentas no se podían dilatar ni un solo día. Resulta sorprendente que, hace más de un siglo, se pudiera redactar una norma tan estricta, máxime teniendo en cuenta que los procedimientos utilizados en la época eran totalmente manuales. Parece evidente que, a partir de tales premisas, la Orden Ministerial estaba condenada al fracaso, como de hecho ocurrió. Es más, los modelos que se publicaron al día siguiente planteaban tales contradicciones contables que difícilmente podían aplicarse, incluso por personas expertas.

En la Orden Ministerial se contienen, además, dos referencias al ensayo previo del modelo de partida doble realizado en la provincia de Madrid. Según García Ruipérez, estos pueblos fueron, además de la propia capital, los de Alcalá de Henares, Fuencarral, Vicálvaro y San Fernando de Henares⁸.

Se entra, pues, en el siglo xx sin haber conseguido el objetivo tan perseguido de contar con un sistema contable que pueda hacer un seguimiento del patrimonio, tanto de las Administraciones Locales como de la propia Administración Central. La falta de una Instrucción de Contabilidad minuciosa (que debía empezar por definir, entre otros extremos, qué elementos son los que forman parte del patrimonio contable de las Administraciones Públicas), así como la equivocada consideración de que lo que se estaba aplicando en el sector privado podía exportarse, sin más, a los organismos públicos, fueron los principales condicionantes. Ésta también fue la tónica durante la mayor parte del siguiente siglo.

Coincidiendo prácticamente con el final del siglo xix se establece, tanto para la contabilidad del Estado como para los municipios, el año natural en sustitución del económico para el ejercicio contable y presupuestario⁹. En 1900 se elabora el Reglamento del Cuerpo de

⁸ GARCÍA RUIPÉREZ, Mariano: *Op. cit.*, pág. 178.

⁹ Ley de 28 de noviembre de 1899 y Real Decreto de 30 de noviembre de 1899.

Contadores provinciales y municipales, en el que se contemplan los derechos, atribuciones y responsabilidades de estos funcionarios¹⁰. El examen, tramitación y aprobación de las cuentas municipales en Ayuntamientos con presupuesto de gastos inferior a 100.000 pesetas es objeto de regulación especial en 1905¹¹ y, en el mismo año, se suprime el período de ampliación del ejercicio económico mediante presupuesto adicional, que venía aplicándose en la contabilidad municipal desde 1886¹², pero que había sido ya eliminado para el Estado desde 1893¹³. En 1909 se restablece íntegramente la Ley Municipal de 1877 mediante el denominado «Decreto de Descentralización Administrativa», derogando todas las disposiciones anteriores que habían contribuido a modificar las competencias de los municipios¹⁴. La Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 tenía el carácter de derecho supletorio en todo aquello que no estuviese establecido en otras normas concretas referentes a los municipios, por lo que debe considerarse que a partir de este momento es asumida por los Ayuntamientos. Lo cierto es que, como ya fue dicho en su momento, poco aportó esta Ley de nuevo sobre las de 1850 y 1870.

En 1924 se aprueba un nuevo Estatuto Municipal con un extenso articulado. En un reintentado de aplicar los principios de la partida doble en la contabilidad de los municipios, que hasta la fecha había tenido escaso éxito a pesar de que, como ya se vio anteriormente, había sido implantada en la reforma de 1886, se definen nuevamente por vía reglamentaria las cuentas obligatorias y auxiliares que debían rendir Ayuntamientos y Diputaciones Provinciales¹⁵. García Ruipérez destaca la gran similitud existente entre este Reglamento y la Real Orden de 1886, hasta el punto de que *«los libros obligatorios van a ser los mismos de entonces con la particularidad de denominar ahora como Diarios de Intervención a los antes llamados Borradores de Ingresos y Gastos»*¹⁶.

La primera gran reforma de la contabilidad municipal del pasado siglo se produce en 1952, con motivo de la aprobación del Re-

¹⁰ Real Decreto de 11 de diciembre de 1900.

¹¹ Real Orden de 25 de enero de 1905.

¹² Real Decreto de 21 de marzo de 1905 y Real Orden de 18 de abril del mismo año.

¹³ Ley de 5 de agosto de 1893.

¹⁴ Real Decreto de 15 de noviembre de 1909.

¹⁵ Reglamento de Haciendas Locales de 23 de agosto de 1924.

¹⁶ GARCÍA RUIPÉREZ, Mariano: *Op. cit.*, pág. 179.

glamento de Haciendas Locales y la Instrucción de Contabilidad que lo acompaña como Anexo¹⁷. Por lo que respecta a la técnica contable utilizada, queda definida en la regla 51.2: «... se llevará por el sistema administrativo basado en los créditos presupuestos y en los actos de reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones.» Los libros de contabilidad se clasificaban en principales y auxiliares, aunque el contenido de estos últimos se dejaba a juicio de los interventores, bien como auxiliares de cuentas corrientes, bien como libros registro de determinadas vicisitudes referentes a operaciones o valores. La inclusión como obligatorio del libro de Inventarios y Balances pudiera dar a entender que se optaba por un modelo de contabilidad patrimonialista característico de la técnica de la partida doble, pero lo cierto es que se trataba de un compendio de estados tanto patrimoniales como presupuestarios, siendo el inventario una relación meramente descriptiva de bienes y obligaciones, sin que en su obtención se siguiera un procedimiento contable de seguimiento acumulativo e individualizado, como puede ser el de las cuentas de mayor.

Las numerosas disposiciones que siguieron a la reforma de 1952 obligaron a la publicación de un Texto Refundido en 1955¹⁸ que, en realidad, estuvo vigente hasta la promulgación, en 1985, de la Ley de Bases de Régimen Local. En 1958 se dictan nuevas normas sobre estructura presupuestaria¹⁹, que son reproducidas casi exactamente al año siguiente²⁰. La posterior Reforma de las Haciendas Municipales de 1962²¹ se limita a suprimir determinados ingresos (sustituyéndolos por otros) y a eliminar en gastos los correspondientes a obligaciones sanitarias. Buena prueba de la escasez de los cambios que comportaba esta Ley es la siguiente frase con la que prologaba Ediciones Abella la tercera edición de su Tratado de Contabilidad Municipal en 1963²²:

«Se comprende que, después de conocida la Reforma de la Hacienda Municipal operada por la Ley 85 de 24 de diciembre último, hayamos sentido ver-

¹⁷ Aprobado mediante Decreto de 4 de agosto de 1952.

¹⁸ Texto Articulado y Refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955.

¹⁹ Orden Ministerial de 9 de agosto de 1958.

²⁰ Orden Ministerial de 31 de julio de 1959.

²¹ Ley 85/1962, de 24 de diciembre, sobre Reforma de las Haciendas Municipales.

²² Publicaciones Abella: *Tratado de contabilidad municipal*. 3ª edición. Madrid, 1963, pág. 1.

dadera satisfacción –compartida ésta por los que adquirieron el libro y por los que diariamente le demandan– al comprobar que ni la doctrina, ni la legislación, ni la práctica que integran la trilogía del libro han sufrido la más leve modificación.»

En 1977, la Ley General Presupuestaria enumera, en su artículo 124, los fines asignados a la Contabilidad Pública y, en el artículo 125, se encomienda a la Intervención General de la Administración del Estado la obligación de elaborar un Plan General de Contabilidad Pública, al que se adaptarían en el futuro las corporaciones, organismos y demás Entidades incluidas en el Sector Público, según sus características y peculiaridades. Desafortunadamente, la adaptación a las Entidades Locales no se produce sino hasta trece años después, por lo que, realmente, hasta 1990 los municipios se estuvieron rigiendo básicamente por la ya reseñada Instrucción de Contabilidad de 1952.

3. LA CONTABILIDAD EN LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

Se aplicaba por entonces en las Entidades Locales la estructura presupuestaria aprobada por Orden del Ministerio de Hacienda de 1979, que, al configurar la partida presupuestaria con los criterios económico y funcional, por este orden, impedía o al menos dificultaba en extremo la tarea de elaborar los presupuestos por programas. Pero en 1988 se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales²³, en cuyo título VI el capítulo primero se dedica íntegramente a los presupuestos. Las principales características de la nueva normativa presupuestaria, vigente en la actualidad, son las siguientes:

- El presupuesto, que será único, se configura como un Presupuesto general integrado por el de la propia Entidad Local, los de sus Organismos Autónomos y los estados de previsión de las sociedades mercantiles de capital público local. Se establece, igualmente, la obligación de elaborar un Estado de Consolidación.
- Se agiliza el mecanismo de las transferencias de crédito aplicado hasta la fecha, que requería en todo caso la convocatoria de un Pleno Municipal y publicación oficial, admitiendo que a determinados niveles pueda aplicarse el principio de la «vinculación jurídica» entre partidas de forma automática.

²³ Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

- Se establecen las cuatro fases de la ejecución del presupuesto de gastos preceptivas en los presupuestos del Estado (Autorización, Disposición, Obligación y Pago), comúnmente conocidas como «sistema ADOP», con lo que se clarifican dudas y vacilaciones que hasta la fecha se producían frecuentemente en la contabilización de operaciones y liquidación de los presupuestos.

- Se encomienda al Ministerio de Economía y Hacienda el establecimiento, con carácter general, de la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales, teniendo en cuenta la naturaleza económica de los ingresos y de los gastos, así como las finalidades u objetivos que con estos últimos se proponga conseguir.

- Se establece la configuración de la Cuenta General, que se formará al cierre de cada ejercicio económico y que estará constituida tanto por documentos presupuestarios como por los característicos de la contabilidad por Partida Doble.

En 1989, el Ministerio de Economía y Hacienda, cumpliendo el mandato de la Ley de Haciendas Locales, publica una Orden Ministerial por la que se aprueba la nueva estructura de los presupuestos de las Entidades Locales, que entraría en vigor en 1992, y es la que se aplica en la actualidad²⁴. Entre sus principales características deben destacarse:

- Prioridad de la clasificación funcional sobre la económica (al contrario de lo que se venía aplicando hasta la fecha).

- Aparición por primera vez en el ámbito de la Administración Local del concepto de «programa».

- Desaparición del capítulo «cero» de resultados de ejercicios anteriores (sustituido por anotaciones directas en los correspondientes presupuestos de ejercicios cerrados).

- Plena libertad para establecer un tercer criterio de clasificación (orgánica) en caso de que la Entidad lo considere conveniente.

4. LAS INSTRUCCIONES DE CONTABILIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL DE 1990

En lo que se refiere a la aplicación del método de la Partida Doble en el ámbito de la Administración Local, cuando en 1983 se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, en su introducción

²⁴ Orden Ministerial de 20 de septiembre de 1989.

se reconoce que, a pesar de haberse realizado estudios encaminados a la adaptación del Plan a los Organismos Autónomos del Estado y mantenido contactos y reuniones con responsables de la Seguridad Social y Corporaciones Locales, un estudio detenido permite deducir que está pensado para el Subsector Estado y elaborado en base a la contabilidad administrativa-presupuestaria del mismo. No deja de ser significativo que la misma norma jurídica que aprueba el Plan haga una crítica importante en lo referente a sus limitaciones en el ámbito de aplicación, hasta el punto que cuestiona la veracidad de su propio apartado 1.3, en el que se especifica que el Plan es aplicable a todo el Sector Público.

Consecuencia de estas limitaciones es la aprobación, en julio de 1990, de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, así como de un Tratamiento Especial Simplificado para Entidades Locales con población inferior a 5.000 habitantes, a implantar el 1 de enero de 1992. Este Plan General de Contabilidad para municipios está basado en la estructura del primer plan general para la empresa privada de 1973, por lo que no se adapta a la normativa de la cuarta directriz obligatoria para los países miembros de la Unión Europea. Si bien es de celebrar que por fin las Administraciones Locales dispongan de un plan de contabilidad por partida doble, hubiera sido deseable una mayor coherencia del Ministerio de Economía y Hacienda en cuanto a las fechas de publicación de las normas. Lo cierto es que, hoy por hoy, las Entidades Locales están en plena fase de aplicación de un Plan Contable que nació ya anticuado. En lo que se refiere a la contabilidad económico-patrimonial, la ICAL se inspira en el primer Plan General de Contabilidad Pública de 1983. Pero hay que destacar el hecho de que la Instrucción no se limita exclusivamente al ámbito de la partida doble, sino que incluye, igualmente, las normas de ejecución de gastos e ingresos presupuestarios, así como los documentos de gestión, libros y estados contables referentes al presupuesto. Se trata, como su nombre indica, de algo más que un Plan de Cuentas. De los muchos documentos contenidos en la ICAL, debemos considerar como Cuentas Anuales las siguientes:

- *Cuentas Económico-Patrimoniales:*
 - Balance de Situación.
 - Resultado Económico-Patrimonial.
 - Cuadro de financiación anual.
- *Cuentas Presupuestarias:*
 - Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos.

- Estado de Liquidación del Presupuesto de Ingresos.
- Resultado Presupuestario.
- *Memoria:*
- Diversos estados contables.
- Estado del Remanente de Tesorería²⁵.

Las cuentas se clasifican en los siguientes 9 grupos:

1. *Financiación básica.*
2. *Inmovilizado.*
3. *Existencias.*
4. *Acreedores y deudores.*
5. *Cuentas financieras.*
6. *Compras y gastos por naturaleza.*
7. *Ventas e ingresos por naturaleza.*
8. *Resultados.*
0. *Cuentas de control presupuestario y de orden.*

Destaquemos que todavía se utiliza el grupo 8 para volcar en él el contenido de las cuentas de diferencias (grupos 6 y 7) de forma selectiva a través de los siguientes «subestados»²⁶:

80. *Resultados corrientes del ejercicio.*
82. *Resultados extraordinarios del ejercicio.*
83. *Resultados de la cartera de valores.*
84. *Modificaciones de obligaciones y derechos de ejercicios cerrados.*
89. *Resultados del ejercicio.*

Se trata, en suma, de un complejo documento cuya vigencia se anuncia ya como muy corta, dado que ya han sido dadas a conocer las principales características de su adaptación al PGCP. En los siguientes epígrafes se analizarán en detalle las principales características diferenciadoras.

²⁵ Si bien constituye un documento más de la memoria, hemos preferido destacarlo por su fundamental importancia en el diagnóstico de la situación financiera del municipio.

²⁶ En el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 se ha suprimido este grupo.

5. CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

5.1. Las fases de ejecución del gasto

En función de las fases que componen el proceso del gasto local, el procedimiento de registro presupuestario es conocido usualmente como «*Sistema ADOP*». En la ICAL no existe la fase *K* (*propuesta de pago*), característica del ámbito de la Administración Central, y, por el contrario, la fase *P* (*ordenación del pago*), que en el PGCP se reserva únicamente para los entes con organización descentralizada, cobra aquí relevancia similar a la de las otras fases.

Autorización (A)

La autorización supone un acuerdo de realización de un gasto determinado por una cuantía cierta o aproximada, reservando a tal fin la totalidad o parte de un crédito presupuestario. Constituye realmente el inicio del procedimiento de ejecución del gasto, si bien aún no implica relaciones con terceros externos a la entidad. Esta fase puede corresponder a una persona o a un órgano colegiado (Comisión de Gobierno, por ejemplo), de acuerdo con lo especificado en las Bases de Ejecución del presupuesto. La autorización puede cumplimentarse directamente sobre créditos disponibles, o bien como una fase más avanzada de un crédito previamente retenido. Si la autorización se aplica directamente (no hay retención previa), minorará el *Crédito Disponible*. Si ha existido fase previa de retención, minorará el *Crédito Retenido pendiente de utilización*. En ambos casos aumentará el importe de *Gastos Autorizados*. La anulación de una autorización de gasto se ordena mediante realización de un documento inverso *A/*.

Disposición (D)

La *disposición* o *compromiso* de gasto es una operación mediante la cual se acuerda o concierta, tras el cumplimiento de los trámites legalmente establecidos, la realización de gastos, previamente autorizados, por un importe exactamente determinado. Al igual que sucedía con la fase de Autorización, serán las Bases de Ejecución del presupuesto o, en su defecto, la legislación general quien determine la persona u órgano responsable. Generalmente este acto tiene relevancia jurídica para terceros (suministradores de productos o servicios), si bien no supone el reconocimiento de una obligación al no haberse producido aún la prestación del servicio o la entrega del producto. En la fase de *Disposición* debe determinarse no sólo la

cuantía del gasto, sino también las condiciones de ejecución. El compromiso se adquiere tras un *procedimiento de adjudicación*, que dependerá de la cuantía del gasto²⁷. La fase de disposición o compromiso minorará el importe de *Gastos Autorizados pendientes de comprometer*, aumentando el correspondiente a *Gastos Comprometidos o Dispuestos*. El documento inverso se designa como *D/*.

Reconocimiento de la obligación (O)

En esta fase se declara la existencia de un crédito exigible contra la Entidad, derivado de un gasto *Autorizado y Dispuesto*. Supone necesariamente el nacimiento de un *Acreedor* contra la Entidad, generando un pasivo exigible. Previamente al Reconocimiento de la Obligación ha de acreditarse documentalmente, ante el órgano competente, el derecho del acreedor, de conformidad con los acuerdos que en su día autorizaron y comprometieron el gasto. El comprobante de la operación será, generalmente, la *factura* o la *certificación de obra*. Esta operación minorará el importe de *Gastos Comprometidos o Dispuestos*, aumentando el de *Obligaciones Reconocidas*. El documento inverso será el */O*.

Ordenación del pago (P)

El ordenador de pagos, en base a una obligación reconocida y liquidada, expide la correspondiente orden de pago contra la tesorería de la Entidad. La expedición de una orden de pago aumenta el importe de *Pagos ordenados* y minorará el de *Obligaciones reconocidas*. El documento inverso será el */P*.

5.2. El registro del gasto

Al igual que en la contabilidad patrimonial se utilizan instrumentos gráficos para controlar las variaciones de valor de los elementos patrimoniales, en la contabilidad administrativa o presupuestaria es preciso realizar un seguimiento de las partidas presupuestarias durante el ejercicio. Los instrumentos característicos del procedimiento de la Partida Doble, que conocemos como *Diario, Mayor y Balance de Comprobación*, tienen como equivalentes en el presupuesto de gastos el *Diario de Operaciones*, el *Mayor de Conceptos* y el *Estado de Ejecución*. Y, dado que las obligaciones pueden afectar a otros ejercicios di-

²⁷ El procedimiento está regulado por la Ley 13/95, de Contratos de las Administraciones Públicas.

ferentes del actual, es necesario elaborar cada uno de los tres libros o documentos anteriores referido a²⁸:

- Agrupación de presupuesto corriente.
- Agrupación de presupuestos cerrados.
- Agrupación de ejercicios posteriores.

Los libros de contabilidad presupuestaria a aplicar son:

Diario de Operaciones del presupuesto de gastos

En él se anotan cronológicamente las variaciones que se van produciendo en las partidas que afectan a las sucesivas fases de ejecución del gasto.

Mayor de Conceptos del Presupuesto de Gastos

Se anota individualizadamente la evolución correspondiente a cada una de las partidas. Debe incluir, entre otra información, el indicativo de cada operación y el crédito total asignado a la partida (cuyo importe puede variar a lo largo del ejercicio si se han aprobado modificaciones presupuestarias). Generalmente se elabora por períodos mensuales. Es frecuente, además, que se incluyan columnas paralelas que reflejen los saldos o *remanentes* pendientes entre fases sucesivas: así, A-D indicará el crédito autorizado pendiente de comprometer, D-O el crédito comprometido pendiente de reconocimiento de obligación, O-P las obligaciones reconocidas pendientes de ordenar pagos y P-PL las órdenes de pago pendientes de pago líquido.

Estado de Ejecución del Presupuesto de Gastos

El Estado de Ejecución expone de forma conjunta el resumen de la situación de todas las partidas presupuestarias en un momento determinado del tiempo. Este documento se cumplimenta a partir de la situación que arroja cada una de las partidas en sus correspondientes mayores y, aunque en la ICAL no se incluya un modelo formal, resulta de capital importancia como instrumento de gestión. Su función es similar a la que desempeña el Balance de Comprobación de Saldos en la contabilidad económica, y su situación a 31 de diciembre constituye la base para elaborar el Estado de Liquidación del Presupuesto de Gastos.

²⁸ En el PGCP no existe la agrupación de ejercicios posteriores.

6. CONTABILIDAD DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Al no distinguirse distintas fases de ejecución, en el caso de los ingresos no existe un modelo oficial de diario de operaciones. No obstante, las diferentes situaciones que pueden afectar al proceso de gestión de los ingresos públicos (consignación inicial, modificaciones, reconocimiento de derechos, devoluciones, anulaciones, bajas, etc.) aconsejan la utilización de un documento de estas características, cuyo formato podría ser similar al del diario de operaciones del presupuesto de gastos, sin más que sustituir las diferentes claves correspondientes al proceso de gestión (A, AD, ADO, etc.) por una nomenclatura especialmente adaptada al proceso recaudatorio (DR= Derecho Reconocido, REC= Recaudación, etc.).

El reconocimiento del derecho puede efectuarse en dos momentos diferentes:

- Reconocimiento previo al ingreso, también denominado *contraído previo*, que a su vez podrá realizarse:

- Por recibo.
- Por ingreso directo.

- Reconocimiento simultáneo al ingreso, en cuyo caso se distingue entre:

- Autoliquidaciones.
- Otras declaraciones.

Los libros de registro son:

Mayor de Conceptos del Presupuesto de Ingresos

El mayor de conceptos se divide en dos partes: una se refiere a *previsiones y compromisos*, y la otra estudia el proceso de ejecución según las distintas *formas de exacción* que acabamos de exponer.

Estado de Ejecución del Presupuesto de Ingresos

Por lo que respecta al Estado de Ejecución, conviene que la información en él contenida facilite la posterior realización del correspondiente Estado de Liquidación. Debe incluir columnas para derechos reconocidos, derechos anulados, bajas por insolvencia y otras causas, derechos recaudados, devoluciones, liquidaciones canceladas y derechos reconocidos pendientes de cobro.

7. ESTADOS Y CUENTAS ANUALES

El presupuesto se aprueba para un período anual coincidente con el año natural, por lo que, a 31 de diciembre de cada ejercicio, deberán realizarse las operaciones necesarias para proceder a su cierre. Éstas consisten básicamente en determinar la situación en que se encuentra cada una de las partidas; en lo que se refiere al presupuesto de ingresos habrá que tener en cuenta *devoluciones, anulaciones y bajas, derechos reconocidos y derechos recaudados*, y en el caso de los gastos habrá que determinar el volumen de crédito excedente en cada una de las fases en comparación con la siguiente, es decir, los *remanentes de crédito*, que según su procedencia pueden, o no, ser objeto de incorporación en el proceso de cierre o liquidación. Las obligaciones pendientes de pago y derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre se traspasan a la agrupación de Presupuestos Cerrados, y a partir de ese momento se seguirán los mismos tramites exigidos para la agrupación del presupuesto corriente (justificantes, órgano competente), excepto en lo que se refiere a su anotación, que será objeto de contabilidad independiente.

El TRLGP es muy parco en su referencia a la liquidación del presupuesto, e incluso en su versión original de 1988 ni siquiera se hacía referencia a ella; los dos únicos artículos (83 y 84) fueron añadidos en 1990. En ellos se especifica que a 31 de diciembre de cada ejercicio *«todos los derechos pendientes de cobro y las obligaciones pendientes de pago a la liquidación del presupuesto quedarán a cargo del Tesoro Público según sus respectivas contracciones»*, así como que *«los ingresos que se realicen, una vez cerrado el respectivo presupuesto, quedarán desafectados del destino específico que, en su caso, les hubiera correspondido, sin perjuicio de su reconocimiento y nueva afectación con cargo al presupuesto del ejercicio en curso»*.

Por lo que respecta a las Entidades Locales, la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL) obliga a confeccionar la liquidación antes del 1 de marzo del ejercicio siguiente, norma que con frecuencia no se puede cumplir en los dos meses de tiempo de que se dispone. La aprobación corresponde al Presidente de la entidad previo informe de la Intervención.

El Real Decreto 500/1990, que desarrolla la LRHL en materia presupuestaria, dedica su sección tercera al proceso de liquidación, explicando detalladamente los pasos a seguir (artículos 89 a 105). Por su parte, la ICAL dedica sus secciones 7ª y 14ª a las operaciones de liquidación de los presupuestos de gastos e ingresos, respectivamente, analizando también la problemática que plantean los asien-

tos de cierre de la contabilidad por partida doble. El citado Decreto 500 y la Instrucción de Contabilidad constituyen en sí mismos una normativa completa sobre el proceso de liquidación.

El PGCP dedica su cuarta parte a las *cuentas anuales*, que incluyen:

- Balance.
- Cuenta del resultado económico-patrimonial.
- Estado de liquidación del presupuesto.
 - Liquidación del Presupuesto de Gastos.
 - Liquidación del Presupuesto de Ingresos.
 - Resultado de operaciones comerciales.
 - Resultado Presupuestario.
- Memoria.
- Cuadro de financiación.

Aunque con varias similitudes, tanto el número como la estructura de los estados contables mencionados difiere de la establecida en las normas actualmente vigentes para la Administración Local, que son los siguientes²⁹:

- Balance de situación.
- Cuenta de resultados.
- Cuadro de financiación anual.
- Liquidación del Presupuesto.
 - Liquidación del Presupuesto de Gastos.
 - Liquidación del Presupuesto de Ingresos.
 - Resultado Presupuestario.
- Estado demostrativo de los derechos a cobrar y obligaciones a pagar procedentes de presupuestos cerrados.
- Estado de los compromisos de gasto con cargo a ejercicios futuros.
 - Estado de la tesorería.
 - Estado de la deuda.

²⁹ Cada uno de estos estados se desarrollan en otros más pormenorizados.

La ICAL contiene, además, diversos documentos o Anexos a los estados anuales:

- Balance de comprobación.
- Estado de los compromisos de ingreso con cargo a los ejercicios futuros.
- Estado de gastos con financiación afectada.
- Estado del remanente de tesorería.
- Estado de evolución y situación de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos.
- Estado de situación y movimientos de las operaciones no presupuestarias de tesorería.
- Estado de situación y movimientos de valores.

La mayoría de los estados de la ICAL se contienen dentro de los documentos comprensivos de la Memoria del PGCP, aunque son más numerosos.

7.1. Estados de liquidación del presupuesto

En lo que se refiere al presupuesto de gastos, la ICAL contiene dos estados:

I. Liquidación del estado de gastos

- Créditos presupuestarios.
 - Iniciales.
 - Modificaciones.
 - Definitivos.
- Obligaciones reconocidas netas.
- Remanentes de crédito.
 - Comprometidos.
 - No comprometidos.

II. Desarrollo de los pagos presupuestos

- Obligaciones reconocidas netas.
- Pagos ordenados.
- Obligaciones pendientes de ordenar el pago.

- Pagos realizados.
 - Totales.
 - Reintegros.
 - Líquidos.
- Órdenes de pago pendientes.

Por el contrario, el PGCP es mucho más escueto; el estado de liquidación del presupuesto de gastos contiene únicamente los siguientes datos:

- Créditos presupuestarios.
 - Iniciales.
 - Modificaciones.
 - Definitivos.
- Gastos comprometidos.
- Obligaciones reconocidas netas.
- Remanentes de crédito.
- Pagos.
- Obligaciones pendientes de pago.

En la práctica, resulta más simple y adecuado el contenido del estado correspondiente al PGCP; en aras de una mayor facilidad de análisis, la información debe ser relevante, pero nunca agobiante, y ésta es precisamente la sensación del analista cuando se enfrenta con la ingente cantidad de tablas y datos que incluye la ICAL.

En el caso del estado de liquidación del presupuesto de ingresos, la sensación de agobio que proporciona la ICAL se acrecienta; contiene para esta finalidad hasta cinco estados:

I. Liquidación del estado de ingresos

- Créditos iniciales.
- Modificación de previsiones.
 - En aumento.
 - En disminución.
- Previsiones definitivas.
- Derechos reconocidos netos.
- Comparación previsión/derechos.

- Exceso de previsiones/derechos.
- Exceso de derechos/previsiones.

II. Desarrollo de los compromisos de ingreso

- Compromisos concertados.
- Incorporados de presupuestos cerrados.
- En el ejercicio.
- Compromisos realizados.
- Compromisos pendientes de realizar.

III. Desarrollo del proceso de gestión

A) Derechos reconocidos:

- Derechos reconocidos por:
 - Contraído previo, ingreso directo.
 - Contraído previo, ingreso por recibo.
 - Declaraciones autoliquidadas.
 - Otros ingresos sin contraído previo.
 - Totales.
- Derechos anulados por:
 - Anulación de liquidaciones.
 - Devolución de ingresos.
- Derechos reconocidos netos.

B) Derechos cancelados:

- Derechos reconocidos netos.
- Recaudación.
 - Total.
 - Devoluciones de ingresos.
 - Neta.
- Bajas por insolvencia y otras.
- Total liquidaciones canceladas.
- Derechos pendientes de cobro.

IV. Desarrollo de las devoluciones de ingresos

- Devoluciones reconocidas.

- Saldo inicial pendientes de pago.
- Modificación saldo inicial.
- En el ejercicio.
- Total.
- Devoluciones efectuadas en el ejercicio.
- Pendientes pago a 31 de diciembre.

El PGCP se limita a un solo estado de liquidación del presupuesto de ingresos; su contenido es el siguiente:

- Previsiones presupuestarias.
- Iniciales.
- Modificaciones.
- Definitivas.
- Derechos reconocidos netos.
- Recaudación neta.
- Derechos cancelados.
- Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

7.2. Resultado presupuestario

En principio, el resultado presupuestario es la diferencia entre los derechos liquidados y las obligaciones reconocidas durante el ejercicio, que se tomarán por sus valores netos, es decir, una vez deducidas aquellas operaciones que, por cualquier motivo, hubieran sido anuladas. Ahora bien, sobre esta diferencia deberán practicarse determinados ajustes derivados de la técnica aplicada en la estimación de gastos e ingresos presupuestarios. Dichos ajustes son similares en la ICAL y en el PGCP:

Ajuste de las obligaciones financiadas con remanente positivo de tesorería

Si durante el ejercicio se han financiado nuevos gastos con remanente positivo de tesorería proveniente de ejercicios anteriores, se habrá incrementado la cifra de gastos en el mismo importe. El remanente no es un derecho de cobro devengado durante el ejercicio, por lo que no se ha tenido en cuenta como derecho reconocido. En consecuencia, el resultado está minorado en dicho importe, por lo que procede aumentarlo.

Ajuste de las diferencias de financiación en gastos con financiación afectada

Los gastos con financiación afectada son aquellos que, bien por imperativo legal, bien por su naturaleza o condiciones especiales, deben financiarse con ingresos concretos. Generalmente suelen corresponder al capítulo 6 (inversiones reales), y con frecuencia son de naturaleza plurianual. Para su correcta identificación se les aplica un código único e invariable a lo largo de toda su vida, independientemente de la partida presupuestaria a la que corresponden. Las desviaciones negativas favorecen el resultado presupuestario, puesto que se trata de desfases a favor de la Entidad Local, que en cierta medida ha prefianciado gastos acerca de los cuales se espera en el futuro un ingreso finalista. Por las mismas razones, las desviaciones positivas lo perjudican. En cierto sentido, se trata de una aplicación del *principio del devengo* de la contabilidad económica a los ingresos finalistas.

Ajuste del resultado de operaciones comerciales

En el caso de los organismos autónomos no administrativos, sus operaciones comerciales no se consideran de carácter presupuestario, recurriéndose para su seguimiento a técnicas contables extra-presupuestarias. Por este motivo, la normativa establece que en la determinación del resultado presupuestario debe tenerse en cuenta también el resultado obtenido en este tipo de operaciones comerciales, que se añadirá o restará, respectivamente, según se hayan obtenido beneficios o pérdidas.

El resultado presupuestario de la ICAL tiene una estructura muy simple: se obtendrá de la siguiente forma:

RESULTADO PRESUPUESTARIO (ICAL)

CONCEPTOS	IMPORTE		
1. Derechos reconocidos netos			
2. Obligaciones reconocidas netas			
3. Resultado presupuestario (1-2)			
4. Desviaciones positivas de financiación			
5. Desviaciones negativas de financiación			
6. Gastos financiados con remanente líquido de tesorería			
7. Resultado de operaciones comerciales			
8. RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO			

Desde un punto de vista crítico, aunque los conceptos que incluye la tabla anterior son adecuados, se echa en falta un mayor contenido analítico, puesto que se trata de uno de los estados contables que mejor representan la gestión presupuestaria. En el caso del PGCP se mejora sensiblemente en este sentido, puesto que, aun conteniendo los mismos ingredientes, el modelo propuesto diferencia los gastos e ingresos presupuestarios según su carácter: no financieros, activos financieros y pasivos financieros:

RESULTADO PRESUPUESTARIO (PGCP)

Conceptos	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Importes
1. (+) Operaciones no financieras 2. (+) Operaciones con activos financieros 3. (+) Operaciones comerciales I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (1 + 2 + 3) II. VARIACION NETA DE PASIVOS FINANCIEROS			
III. SALDO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I + II) 4. (+) Créditos gastados financiados con Remanente de Tesorería 5. (-) Desviaciones de financiación positivas por recursos del ejercicio en gastos con financiación afectada 6.(+) Desviaciones de financiación negativas en gastos con financiación afectada			
IV. SUPERÁVIT O DÉFICIT DE FINANCIACIÓN DEL EJERCICIO (III + 4 - 5 + 6)			

7.3. El Remanente de Tesorería

El Remanente de Tesorería está integrado por los derechos pendientes de cobro, las obligaciones pendientes de pago y los fondos líquidos, todos ellos referidos al 31 de diciembre. Si su resultado fuese positivo, podrá aplicarse a financiar modificaciones de crédito en el presupuesto corriente.

Tanto en la ICAL como en el PGCP, en el cálculo de los derechos pendientes de cobro debe realizarse un ajuste, inspirado en el principio de prudencia, consistente en cuantificar y deducir los que se consideren de difícil o imposible recaudación. La determinación de su cuantía podrá realizarse bien de forma individualizada, bien mediante la fijación de un porcentaje a tanto alzado. En todo caso, en

la ICAL se indica que deberán tenerse en cuenta los siguientes factores:

- Antigüedad de las deudas.
- Importe de las deudas.
- Naturaleza de los recursos de que se trate.
- Porcentajes de recaudación en período voluntario y en vía ejecutiva.
- Otros criterios de valoración establecidos de forma ponderada por el Ente.

Como es lógico, la consideración de un derecho como de difícil o imposible recaudación no implica su anulación ni producirá su baja en cuentas.

En principio, si el Remanente resultase positivo, podría aplicarse a financiar nuevos gastos en el presupuesto corriente. Sin embargo, hay que tener en cuenta que en el componente *obligaciones de pago* no se han computado las desviaciones de financiación positivas derivadas de gastos con financiación afectada, que si bien no constituyen estrictamente obligaciones de pago, sí suponen un déficit de dichas obligaciones con respecto a los derechos liquidados derivados de este tipo de financiación. En consecuencia, si existieran desviaciones positivas deberán tenerse en cuenta antes de disponer libremente del superávit, por lo que debe distinguirse entre Remanente de Tesorería afectado y no afectado. Este último es el que podrá aplicarse a financiar gastos generales. Ahora bien, a diferencia del resultado presupuestario, en el cálculo del Remanente Líquido de Tesorería se utilizan datos acumulados (no solamente referidos al período), por lo que la cifra resultante del remanente afectado no tiene por qué coincidir con la correspondiente a las desviaciones de financiación positivas en gastos con financiación afectada, dado que éstas se calcularon en el resultado presupuestario referidas al ejercicio en cuestión. Así, el artículo 102.1 del Real Decreto 500/1990 indica que «*en los supuestos de gastos con financiación afectada en los que los derechos afectados reconocidos superen a las obligaciones por aquéllas financiadas, el Remanente de Tesorería disponible para la financiación de gastos generales de la Entidad deberá minorarse en el exceso de financiación producido*».

Procede, por consiguiente, realizar el cálculo teniendo en cuenta la posible existencia de inversiones de naturaleza plurianual, cuyo estado de ejecución es diferente si se computa desde el inicio o si se tiene en cuenta únicamente el correspondiente al período. La estructura del Remanente de Tesorería propuesta por la ICAL es ésta:

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA (ICAL)

CONCEPTOS	IMPORTES	
1. (+) Deudores pendientes de cobro en fin de ejercicio		
De presupuesto de ingresos. Presupuesto corriente		
De presupuesto de ingresos. Presupuesto cerrado		
De operaciones comerciales		
De recursos de otros entes públicos		
De otras operaciones no presupuestarias		
Menos: saldos de dudoso cobro		
Menos: ingresos realizados pendientes de aplicación definitiva		
2. (-) Acreedores pendientes de pago en fin de ejercicio		
De presupuesto de gastos. Presupuesto corriente		
De presupuesto de gastos. Presupuesto cerrado		
De presupuesto de ingresos		
De operaciones comerciales		
De recursos de otros entes públicos		
De otras operaciones no presupuestarias		
Menos: pagos realizados pendientes de aplicación definitiva		
3. (+) Fondos líquidos en la tesorería en fin de ejercicio		
4. Remanente de Tesorería afectado a gastos con financiación afectada		
5. Remanente de Tesorería para gastos generales (1 - 2 + 3 - 4)		
REMANENTE DE TESORERIA TOTAL (1 - 2 + 3) / (4 + 5)		

En el PGCP, el Estado del Remanente Líquido de Tesorería no se considera un documento propio de la liquidación del presupuesto, dado que parte de la información que contiene es de naturaleza no presupuestaria. Por este motivo se incluye como uno de los diversos documentos que deben formar parte de la memoria. No obstante,

las magnitudes que constituyen su estructura y, sobre todo, la posibilidad de aplicar su resultado positivo a financiar nuevos gastos en el presupuesto corriente hacen que en la práctica este documento suela estudiarse al mismo tiempo que los estados del presupuesto liquidado, como un complemento o prolongación de la información suministrada por el resultado presupuestario. Su estructura formal es la siguiente:

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA (PGCP)

CONCEPTOS	IMPORTES	
1. (+) Derechos pendientes de cobro		
– (+) Del presupuesto corriente		
– (+) De presupuestos cerrados		
– (+) De operaciones no presupuestarias		
– (+) De operaciones comerciales		
– (–) De dudoso cobro		
– (–) Cobros realizados pendientes de aplicación definitiva		
2. (–) Obligaciones pendientes de pago		
– (+) De presupuesto corriente		
– (+) De presupuestos cerrados		
– (+) De operaciones no presupuestarias		
– (+) De operaciones comerciales		
– (–) Pagos realizados pendientes de aplicación definitiva		
3. (+) Fondos líquidos		
I. Remanente de Tesorería afectado		
II. Remanente de Tesorería no afectado		
REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1 – 2 + 3) = (I + II)		

Como puede comprobarse, la diferencia entre ambos estados son mínimas; en el caso de la ICAL, se incluyen conceptos para derechos y obligaciones derivadas de recursos de otros entes públicos, que pueden resultar especialmente indicados para el caso de las Diputaciones Provinciales y Cabildos Insulares, dado que asumen como competencias la recaudación de tributos de los municipios de escasa dimensión. También se contempla la posibilidad de existencia de acreedores pendientes de pago del presupuesto de ingresos para el caso de las devoluciones. Por lo demás, ambas estructuras son similares.