

NICOLÁS SÁNCHEZ GARCÍA*Auditor de la Sindicatura de Cuentas. Generalitat Valenciana.**Profesor de la Universidad Católica de Valencia***Extracto:**

EN el artículo se realiza un análisis del proceso de modernización y normalización del régimen de contabilidad de las Entidades Locales, desde la aprobación de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, hasta la entrada en vigor de las nuevas Instrucciones de Contabilidad en el ejercicio 2006, analizando las aportaciones de mayor trascendencia que se han ido introduciendo en cada una de las reformas que se han realizado.

Al contrario de lo que se realizó en el ámbito de la Administración del Estado, las Entidades Locales permanecieron al margen de este proceso de modernización y normalización de la contabilidad pública hasta la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, que dispuso que las cuentas de estas Entidades debían reflejar la situación económico-financiera y patrimonial, los resultados económico-patrimoniales y la ejecución y liquidación, tanto en lo que se refiere a los ingresos, como en lo que afecta al capítulo de gastos.

La implantación del nuevo sistema contable se realizó mediante la aprobación de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, que supusieron una transformación radical respecto a la contabilidad que venían aplicando las Entidades Locales, mediante la aplicación del Plan de Contabilidad Pública, que había sido aprobado en el año 1983, basado en la estructura y doctrina del Plan de Contabilidad Empresarial de 1973, adaptado a las características particulares de las Administraciones Públicas.

Una vez consolidado este sistema contable se hacía imprescindible un nuevo proceso de reforma, con la finalidad de armonizar sus criterios con los actualmente vigentes en el ámbito general de la contabilidad pública,

.../...

.../...

pues en el año 1994 se publicó el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, que comenzó a aplicarse en el ejercicio 1995 en el ámbito de la Administración de Estado, y que supuso una adaptación al nuevo Plan General de Contabilidad para la empresa española de 1990.

En el artículo se analizan los diversos factores que han motivado la aprobación de las nuevas Instrucciones de Contabilidad de las Entidades Locales, que han supuesto el establecimiento de tres modelos de contabilidad local. El denominado «modelo normal», que es el modelo más complejo, es de aplicación a las Entidades Locales con mayor presupuesto y población. Un segundo modelo es el que se denomina «modelo simplificado», en el que estarán las Entidades Locales que, anteriormente, se encontraban en el modelo que recibía idéntica denominación, salvo los que se encuadren en el «modelo básico», que es una de las novedades de mayor trascendencia de las nuevas Instrucciones de Contabilidad Local.

El citado «modelo básico», que es el modelo más abreviado, será de aplicación, con carácter opcional, a las Entidades Locales con menor presupuesto. Los rasgos de mayor interés que definen este nuevo modelo contable son que el registro de operaciones se realiza mediante criterios sencillos y se contabilizarán por el método de partida simple, al tiempo que no se exigen estados contables relacionados con la contabilidad patrimonial.

Sumario:

1. Introducción.
2. La Ley reguladora de las Haciendas Locales.
3. La normalización de la contabilidad pública local.
4. El nuevo Plan de Contabilidad Pública.
5. La nueva reforma de la Contabilidad de las Entidades Locales.
6. Los tres modelos de contabilidad local.

1. INTRODUCCIÓN

La aprobación de la Ley reguladora de las Haciendas Locales supuso una ruptura con la normativa que se aplicaba a la contabilidad de las Entidades Locales, en especial con la Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales, que se había dictado con ocasión de la publicación del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952.

Hasta la entrada en vigor de la Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 ¹, el régimen de contabilidad de las Entidades Locales respondía a los mismos principios y finalidades que el que se aplicaba a la Administración del Estado, en la medida en que era una mera contabilidad de seguimiento de la ejecución del Presupuesto, al servicio del control y de la rendición de cuentas.

La contabilidad pública tradicional tenía como finalidad exclusiva poner de manifiesto el desarrollo de la gestión del presupuesto para determinar el déficit o superávit habido, y se organizaba con el objeto de llevar cuenta de cada uno de los conceptos del Presupuesto, para poner de manifiesto, por un lado, la comparación entre créditos presupuestarios, y los ingresos y gastos realizados por cuenta de aquéllos y, por otro, el superávit o déficit existente como consecuencia de dichos ingresos y pagos ².

Esta contabilidad estaba concebida para ejercer el control de legalidad y la rendición de cuentas de los Entes Públicos, asegurando el control de las irregularidades en el manejo y recaudación de los fondos públicos ³. Estos objetivos, sin embargo, eran claramente insuficientes, pues la creciente participación del sector público en la actividad económica general generaba unas mayores necesidades de información, tanto en la dirección y control de unas Administraciones Públicas cada vez más complejas, como para los restantes agentes económicos que se ven afectados por éstas ⁴.

¹ La Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria, fue publicada en el BOE de 8 de enero de 1977. La entrada en vigor de este texto legal supuso la derogación de la Ley de 1 de julio de 1911, de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública.

² BAREA TEJEIRO, J., «Un nuevo plan contable para el sector público», *Ponencias y Comunicaciones I Congreso AECA*, Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1983, pág. 18.

³ BENITO LÓPEZ, B., *Manual de Contabilidad Pública*, Pirámide, Madrid 1995, págs. 38-39.

⁴ CEPEDA PÉREZ, J.M. y VARGAS SÁNCHEZ, A., «El control de las Organizaciones Públicas», *Actualidad Financiera* núm. 37, 1989, pág. 62.

La contabilidad anterior a la Ley General Presupuestaria se caracterizaba por ser una contabilidad por partida simple, en la que no se ofrecía información sobre aspectos básicos, como existencias, inmovilizado, amortizaciones o costes; y en la que no era posible confeccionar determinados estados financieros como la cuenta de resultados, el balance o la memoria ⁵.

Existía, por otra parte, una gran diversidad de subsistemas totalmente desconectados y no integrables: contabilidad del Estado, Organismos Autónomos comerciales, Seguridad Social, o de las Haciendas Locales.

Las Entidades Locales, al igual que el resto de las Administraciones Públicas, tenían una contabilidad presupuestaria, sin dimensión patrimonial, financiera y económica. El registro de las operaciones se basaba en los créditos presupuestarios y en el denominado «contraído», expresión contable del reconocimiento y liquidación de derechos y obligaciones. Su llevanza se encomendaba al Interventor, aunque determinadas contabilidades auxiliares se asignaban al Depositario, actual Tesorero de la Entidad ⁶.

La moderna contabilidad pública, cuyas bases se sentaron en la citada Ley General Presupuestaria, presenta unos perfiles que permiten calificarla de contabilidad gerencial ⁷, en la que se amplía el ámbito de aplicación objetivo, dejando de ser exclusivamente la contabilidad del Presupuesto, pasando a reflejar toda clase de operaciones y resultados de la actividad de las Administraciones Públicas ⁸.

El tradicional control de legalidad deja de ser el único control interno sobre la gestión, enjuiciándose ésta también con criterios de economía, eficiencia y eficacia ⁹. En la nueva contabilidad pública se consagra la idea de que el gestor público debe disponer de información suficiente para una adecuada toma de decisiones, al tiempo que se superan las tradicionales técnicas presupuestarias, introduciéndose un sistema de información contable que permita medir la ejecución y el coste de los servicios públicos ¹⁰. Se posibilita, asimismo, la llevanza mecanizada de la contabilidad ¹¹.

⁵ VELA BARGUES, J.M., «La normalización contable en el ámbito de la contabilidad pública y sus principales líneas maestras», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 13, 1994, pág. 38.

⁶ POU DÍAZ, J. y ESTRADA GONZÁLEZ, E.M., «El modelo constitucional de Hacienda Local: la nueva contabilidad de los Entes Locales», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 8, 1992, pág. 46.

⁷ POU DÍAZ, J. y ESTRADA GONZÁLEZ, E.M., «El modelo constitucional...», cit., págs. 46-47.

⁸ El Plan de Contabilidad Pública integra la información presupuestaria y patrimonial en un sistema único, solucionando así las frecuentes discordancias que se observaban entre ambos sistemas en su funcionamiento clásico. OTADUY IBÁÑEZ, C., «Para qué sirve el Plan de Contabilidad Pública», *Auditoría Pública* núm. 1, 1995, pág. 56; y GONZÁLEZ PÉREZ, J.M., MARTÍN MARRERO, M.A. y SALVADOR VILLAR, J.E., «Problemática de la contabilidad de las Corporaciones Locales», *Auditoría Pública* n.º 7/1996, págs. 44-45.

⁹ En este sentido, no hay que perder de vista que el artículo 31.2 de la Constitución española dispone que «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los principios de eficiencia y economía».

¹⁰ BENITO LÓPEZ, B., *Manual de Contabilidad Pública*, cit., pág. 40.

¹¹ El uso de la informática en la contabilidad ha sido determinante para la consecución de determinados fines que, solamente hace unos pocos años, era impensable alcanzarlos. POU DÍAZ, J., «Una opinión sobre el concepto de contabilidad pública», *Auditoría Pública* núm. 1, 1995, pág. 41.

La Administración Local permaneció al margen de este proceso de modernización y normalización de la contabilidad pública hasta la aprobación de la Ley de Bases del Régimen Local, que introduce en nuestro Ordenamiento Jurídico las líneas generales para una revisión en profundidad, de la organización, funcionamiento y régimen jurídico y financiero de las Entidades Locales, en el marco constitucional ¹².

Los preceptos de la citada Ley sobre el régimen de contabilidad de las Entidades Locales son escasos, pero tienen una gran trascendencia, en la medida en que introducen definitivamente la sumisión al régimen de contabilidad pública y conceden a la Administración del Estado la competencia para establecer su plan de cuentas.

La inexistencia de un marco organizativo que englobara a las Entidades Locales y coordinara las decisiones que puedan afectarles, con un mínimo de obligatoriedad jerárquica respecto a los acuerdos que se adopten, no permitía otra opción que asignar a la Administración del Estado la competencia para elaborar el plan de cuentas local ¹³.

Una cuestión diferente era el alcance que pudieran tener las normas que desarrollaran esta previsión de la Ley de Bases de Régimen Local. Se dejó abierta la posibilidad de optar por un plan de cuentas-marco con amplia libertad de desarrollo interno para cada Entidad, opción que finalmente se escogió; o la opción de aprobar un plan de cuentas totalmente desarrollado que dejase pocas posibilidades de actuación a las Entidades Locales.

En cualquier caso, las novedades legislativas reseñadas no adquieren auténtica carta de naturaleza hasta la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que asume como uno de sus objetivos fundamentales acomodar el régimen contable de las Entidades Locales a los principios de la Ley General Presupuestaria ¹⁴.

2. LA LEY REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES

La Ley reguladora de las Haciendas Locales ¹⁵ dispone los principios fundamentales que rigen la contabilidad de las Entidades Locales, entre los cuales destaca el hecho de que se encuentran

¹² La Ley 7/1985, de Bases de Régimen Local, se publicó en el BOE de 3 de abril de 1985; corrección de errores en el BOE de 11 de junio de 1985.

¹³ SÁNCHEZ REVENGA, J., «La reforma presupuestaria de las Haciendas Locales», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 8, 1992, pág. 9.

¹⁴ En el preámbulo de la Ley se indica que se dicta en desarrollo de lo previsto en el artículo 114 de la Ley de Bases de Régimen Local, que dispuso que «Las Entidades Locales quedan sometidas al régimen de contabilidad pública. La Administración del Estado establecerá, con carácter general, el plan de cuentas de las Entidades Locales». En cualquier caso, y salvo en lo que se refiere a los principios generales, la auténtica norma básica de reforma del régimen de contabilidad Local es la Ley reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

¹⁵ La redacción actualmente vigente de este texto legal es la aprobada en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que ha aprobado el texto refundido de la LRHL (BOE 9 de marzo de 2004). En este texto legal se recogen las disposiciones generales que rigen la contabilidad de las Entidades Locales (arts. 200-207), los estados de cuentas anuales que deberán formar y rendir (arts. 208-212), así como el control externo de las cuentas por parte del Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo autonómicos (art. 223).

sometidas, como ocurre en la Administración del Estado y en las Administraciones Autonómicas, al régimen de contabilidad pública ¹⁶.

La competencia para aprobar las normas contables de aplicación a las Entidades Locales y sus Organismos Autónomos le corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado ¹⁷. Los fines de mayor relevancia de la contabilidad local, tal y como se enuncian en el artículo 205 del citado texto legal, son los siguientes:

- Establecer el balance de la Entidad Local, poniendo de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones.
- Determinar sus resultados desde un punto de vista económico-patrimonial.
- Facilitar los resultados que pongan de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios de la Entidad.
- Registrar la ejecución de los presupuestos generales de la Entidad, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios.
- Registrar los movimientos y situación de la tesorería local.
- Proporcionar los datos necesarios para la formación de la cuenta general de la Entidad, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o rendirse a los órganos de control externo de las cuentas.
- Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político, como en el de gestión.

En la Ley reguladora de las Haciendas Locales se establece el contenido mínimo de la Cuenta General de las Entidades Locales, que ha de desarrollar el Ministerio de Economía y Hacienda, y que estará integrada por los siguientes documentos: ¹⁸

- Las cuentas de la propia Entidad, que reflejarán la situación económico-financiera y patrimonial, los resultados económico-patrimoniales y la ejecución y liquidación del presupuesto tanto en lo que se refiere a los ingresos, como en lo que afecta al capítulo de gastos.

¹⁶ Esta circunstancia conlleva la obligación de rendir cuentas de todas sus operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, al Tribunal de Cuentas y a los órganos de control de cuentas de las Comunidades Autónomas (arts. 200, 201 y 223 de la LRHL).

¹⁷ La competencia del Ministerio de Economía y Hacienda se extiende a la aprobación de estas normas contables, el Plan General de Cuentas, los libros que han de llevarse con carácter obligatorio, así como la estructura y justificación de las cuentas (art. 203.1 de la LRHL). Esta instancia de la Administración del Estado determinará el contenido, estructura y normas de elaboración de las cuentas de las Entidades Locales (art. 210 de la LRHL). En cualquier caso, el artículo 203.2 de la LRHL dispone que existirá un tratamiento contable simplificado para las Entidades que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.

¹⁸ Los documentos que se integran en la Cuenta General de las Entidades Locales se recogen en el artículo 209 de la LRHL.

- Las cuentas de los Organismos Autónomos de la Entidad, si los hubiere, que reflejarán, asimismo, la situación económico-financiera y patrimonial de éstos, los resultados económico-patrimoniales y la ejecución y liquidación de sus presupuestos.
- Las cuentas de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la Entidad, en el caso de que se hubiesen creado, que serán las que se establecen en el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas privadas: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, y memoria.

En el marco de las disposiciones anteriores se faculta al Ministerio de Economía y Hacienda para el ejercicio de las funciones de dirección de la contabilidad local que se concretan en la aprobación del plan de cuentas local, la regulación de los libros obligatorios de contabilidad, la estructura de las cuentas que han de rendirse y los documentos que las justifican, así como dictar aquellas normas contables que sean de general aplicación para las Entidades Locales ¹⁹.

Complementariamente, y respondiendo al principio de autonomía local que consagra el artículo 140 de la Constitución, el artículo 204.1 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales faculta al Pleno de la Entidad para dictar normas reguladoras de su propia contabilidad, siempre dentro del marco establecido por las normas que dicte el Ministerio de Economía y Hacienda.

La gestión de la contabilidad de las Entidades Locales se reserva a la Intervención de la Entidad, que es la encargada de la llevanza y desarrollo de la contabilidad financiera y el seguimiento, en términos financieros, de la ejecución del Presupuesto, con arreglo a las normas dictadas por el Pleno de la Entidad. La Intervención desarrollará, asimismo, la función inspectora de la contabilidad de los Organismos Autónomos y sociedades mercantiles dependientes de la Entidad.

La regulación que establece la Ley reguladora de las Haciendas Locales de la contabilidad de las Entidades Locales finaliza estableciendo unas normas procedimentales, relativas a la rendición, publicidad y aprobación de la Cuenta General de las Entidades Locales ²⁰.

En este sentido se dispone que la Cuenta General del ejercicio económico, que siempre coincidirá con el ejercicio presupuestario ²¹, ha de ser formada por el Interventor de la Entidad y rendida por el Presidente de la Corporación, antes del 15 de mayo del ejercicio siguiente al que corresponda. Existe un segundo plazo, que finaliza el día 1 de junio, para que sea informada por la Comisión Especial de Cuentas de la Entidad, donde están representados los diferentes grupos políticos de la Corporación.

La Cuenta General, junto con el Informe de la citada Comisión Especial de Cuentas, es expuesta al público durante un plazo de 15 días, al objeto de que se puedan presentar posibles reclamaciones, reparos u observaciones, tras lo cual se somete a un nuevo Informe de la Comisión.

¹⁹ POU DÍAZ, J. y ESTRADA GONZÁLEZ, E.M., «El modelo constitucional...», *cit.*, pág. 50.

²⁰ El procedimiento de rendición y aprobación de la Cuenta General de las Entidades Locales se disciplina en los artículos 212 y 223 de la LRHL.

²¹ En este sentido, en el artículo 202 de la LRHL, en relación con el artículo 163 de la LRHL, se dispone que el ejercicio presupuestario coincidirá con el año natural.

A continuación se produce la aprobación de la Cuenta General por el Pleno de la Entidad Local, trámite que debe realizarse antes del día 15 de octubre, a la vista del Informe de la Comisión Especial de Cuentas, así como de las reclamaciones, reparos y observaciones presentados.

Se dispone, asimismo, que antes del 15 de octubre de cada año, debe remitirse al Tribunal de Cuentas la citada Cuenta General. Como el resto de las Entidades sometidas al régimen de contabilidad pública, se ha de cumplir este trámite, al objeto de su fiscalización por el Tribunal de Cuentas, que podrá proponer la corrección de las anomalías que se observen.

En las Comunidades Autónomas donde existen Instituciones propias de control de cuentas, las Entidades Locales también deben rendir sus cuentas ante estas Instituciones, en los plazos que se determine por la legislación autonómica que pueden no coincidir con el plazo previsto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales ²².

3. LA NORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL

La implantación del nuevo sistema contable se realizó mediante la aprobación de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, una de las cuales aprobó la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, y otra aprobó el tratamiento especial simplificado para las Entidades Locales con población inferior a 5.000 habitantes ²³.

En la medida en que la implantación de la nueva contabilidad local suponía una transformación radical respecto a la contabilidad que venían aplicando las Entidades Locales, se aprobaron unas instrucciones que encauzaran y ordenaran el proceso de traslado de la información contable del antiguo sistema al nuevo. Al objeto de hacer posible este objetivo se dictó la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de mayo de 1991, por la que se regula la apertura excepcional de la contabilidad del ejercicio 1992, primero en el que debía aplicarse la nueva normativa ²⁴.

Las normas anteriores se completaron con la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1992, en la que se estableció un régimen transitorio para su aplicación durante los ejercicios 1992 y 1993. Esta norma tiene su origen en los serios problemas que tuvieron la mayoría de los Ayuntamientos españoles para la puesta en funcionamiento del nuevo Plan de Contabilidad

²² Esta obligación adicional de las Entidades Locales está prevista en el artículo 223 de la LRHL y recogida en cada una de las Órdenes de Ministerio de Economía y Hacienda que regulan los tres modelos de contabilidad local (regla 2.ª 1). Esta circunstancia se produce siempre que la legislación autonómica le reconozca a las Instituciones de control de cuentas, de forma expresa, la competencia para fiscalizar a las Entidades Locales de su territorio.

²³ La primera de las Órdenes citadas se publicó en el BOE de 23 de julio de 1990, mientras que la que regula el tratamiento especial simplificado se publicó en el Boletín de 24 de julio de 1990.

²⁴ La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de mayo de 1991 se publicó en el BOE de 20 de junio de 1991.

Local. Si este régimen transitorio no se recogió en las Órdenes de 1990 se debió a que, sin duda, ello hubiera favorecido la demora en la aplicación del nuevo sistema contable ²⁵.

El principal criterio que inspiró la reforma y modernización de la contabilidad de los Entes Locales fue el de la normalización de la contabilidad pública, en la medida en que la información contable de las diferentes Administraciones Públicas debe ser comparable y agregable ²⁶. El instrumento empleado ha sido la aplicación en el ámbito local de los principios y normas contables que se aplicaban en la Administración del Estado.

Las Instrucciones de Contabilidad de 1990 regularon la totalidad de las operaciones susceptibles de registro contable y supusieron la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública al ámbito local. La contabilidad de los Entes Locales se configuró, asimismo, como un sistema de información que ha de estar soportado informáticamente.

Al igual que sucede en el ámbito de la contabilidad financiera se dispuso la existencia de un órgano «normalizador» de la contabilidad local, función que se asigna a la Intervención General de la Administración del Estado ²⁷. Esta función, sin embargo, no impide que las Instrucciones de contabilidad tengan en cuenta la autonomía y capacidad de autorregulación de las Entidades Locales.

Los aspectos más característicos del sistema contable local instaurado por estas Instrucciones de contabilidad son los siguientes ²⁸:

- Se realiza una regulación completa de la materia contable, con normas de obligado cumplimiento, que no pueden modificar las Entidades Locales; y normas de carácter indicativo, donde la Entidad, respetando los requisitos mínimos, puede regular los aspectos que en ellas se contienen.
- Se configuran los documentos contables como el medio adecuado de contener los datos que han de ser objeto de registro contable. En las Instrucciones se establecen los requisitos mínimos, que desarrollan las Entidades Locales, según sus necesidades concretas.
- Los libros de contabilidad se clasifican en Libros de Contabilidad Principal y Libros de Contabilidad Auxiliar, de los cuales se establecen unos contenidos mínimos en cuanto a su contenido y estructura.

²⁵ BENITO LÓPEZ, B., *Manual de Contabilidad Pública*, cit., pág. 67. La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1992 se publicó en el BOE de 19 de enero de 1993.

²⁶ POU DÍAZ, J. y SANZ MONGE, E., «La nueva normativa presupuestaria y contable de la Administración Local», *Partida Doble* núm. 6, 1990, pág. 51.

²⁷ Una reflexión sobre los importantes avances que la Intervención General de la Administración del Estado ha promovido en el ámbito de la contabilidad pública se puede consultar en el trabajo de VELA BARGUES, J.M. «La normalización contable...», cit., págs. 37-40.

²⁸ POU DÍAZ, J. y SANZ MONGE, E., «La nueva normativa presupuestaria...», cit., págs. 52-53.

- Se establece una regulación que intenta ser completa, clasificando las operaciones en función del área contable a que correspondan.
- Existe una normativa específica para las operaciones comerciales de los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.
- Se posibilita la periodificación de los gastos, al objeto de obtener una visión más aproximada de la realidad desde el punto de vista económico-patrimonial. Estos gastos, sin embargo, no tienen repercusión en la contabilidad presupuestaria y nunca afectarán al resultado presupuestario.
- Quedan totalmente establecidos el contenido y estructura de los estados y cuentas que constituyen la Cuenta General, que en este caso es obligatorio para todas las Entidades.

En la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local se incluye el denominado «Plan de Cuentas Local», que se aprueba en cumplimiento de lo previsto en el artículo 184 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, que dispone su adaptación al Plan General de Contabilidad Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública se había aprobado en el año 1983, basado en la estructura y doctrina del Plan de Contabilidad Empresarial de 1973, aunque adaptado a las características particulares de las Administraciones Públicas. Al objeto de que los grupos de ambos planes recogieran información igual o similar, las cuentas de control presupuestario y de orden, que ofrecen la información presupuestaria, quedaron relegadas al grupo cero.

El Plan de Cuentas de las Entidades Locales es un plan abierto pues, a pesar de contemplar el mayor número de cuentas posible, permite la posibilidad de introducir nuevas cuentas, tendentes a adaptarlo a la evolución del subsector local. Es un plan flexible, pues va dirigido a una gran variedad de destinatarios, y realista, en la medida en que huye de los perfeccionismos técnicos que hubieran determinado su inaplicación.

El contenido del plan de cuentas se estructura en tres partes: cuadro de cuentas, definiciones y relaciones contables, y criterios de valoración. En el cuadro de cuentas hay un total de nueve grupos, divididos en subgrupos, éstos en cuentas de primer orden y éstas en cuentas de segundo orden.

En el capítulo de definiciones y relaciones contables se detallan los principales motivos de cargo y abono de las cuentas; mientras la tercera parte del plan, la que se refiere a los criterios de valoración de las distintas rúbricas componentes del patrimonio, se inspira en los principios del precio de adquisición, continuidad, devengo y gestión continuada.

Como se ha comentado, el Ministerio de Economía y Hacienda aprobó, asimismo, otra Instrucción de contabilidad, en la que se recoge el tratamiento especial simplificado para las Entidades Locales con población inferior a 5.000 habitantes.

En la citada Instrucción se dispone una simplificación de la contabilización de las operaciones del presupuesto de gastos e ingresos y de la contabilidad de las operaciones no presupuestarias de tesorería, al tiempo que se suprimen determinados tratamientos contables, de operaciones que no se

producen en este tipo de Entidades, y se reducen los estados y cuentas a rendir, que se simplifican en su estructura.

Una valoración de la implantación y puesta en funcionamiento de las Instrucciones de Contabilidad Local permite destacar que ha supuesto importantes mejoras en la información sobre la gestión presupuestaria y en la relativa a los resultados del ejercicio. Al mismo tiempo, proporciona información sobre la situación financiera de la Entidad y facilita el control de legalidad y financiero ²⁹.

4. EL NUEVO PLAN DE CONTABILIDAD PÚBLICA

Como se ha puesto de manifiesto, la aplicación en el ejercicio 1992 de las primeras Instrucciones de Contabilidad Local determinó una importante reforma de la contabilidad local. Una vez consolidado este sistema contable se hacía imprescindible un nuevo proceso de reforma, con la finalidad de armonizar sus criterios con los actualmente vigentes en el ámbito general de la contabilidad pública.

En efecto, en el año 1994 se publicó el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, que comenzó a aplicarse en el ejercicio 1995 en la Administración de Estado y sus Organismos Autónomos ³⁰. Al igual que ocurrió cuando se publicó el primer Plan de Contabilidad Pública, se hacía necesaria la aprobación de unas nuevas Instrucciones, que introdujeran en la contabilidad local las novedades de este nuevo Plan ³¹.

El nuevo Plan de Contabilidad Pública se encuentra adaptado al Plan General de Contabilidad para la empresa española de 1990, al igual que el anterior Plan de Contabilidad Pública seguía las instrucciones y doctrina del Plan de Contabilidad empresarial de 1973 ³². En este sentido el nuevo Plan se divide en cinco partes: principios contables públicos, cuadro de cuentas, definiciones y relaciones contables, cuentas anuales y normas de valoración.

El nuevo Plan ha recogido una lista de doce principios contables públicos, que giran en torno al concepto de «imagen fiel», que se consigue con la aplicación sistemática de estos principios ³³. La aplicación de estos principios es similar a la que existe en el sector privado, aunque ha de tenerse

²⁹ BRUSCA ALJARDE, I., «El sistema de información contable en la Administración Local», *Auditoría Pública* núm. 7, 1996, pág. 50.

³⁰ El nuevo Plan de Contabilidad Pública se aprobó en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, publicada en el BOE de 20 de mayo de 1994.

³¹ ESTRADA GONZÁLEZ, E.M., «El futuro modelo contable local», *Auditoría Pública* núm. 2, 1995, págs. 12-13.

³² MONTESINOS JULVE, V., «El nuevo Plan General de Contabilidad Pública», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 13, 1994, pág. 23.

³³ GÓMEZ CIRIA, A., «La imagen fiel y los principios contables públicos», *Auditoría Pública* núm. 12, 1997, págs. 45-50.

en cuenta la obligación que tienen las Administraciones Públicas de cumplir con el principio de legalidad, de forma que si una norma jurídica establece unos criterios sobre contabilización que no permiten conseguir la imagen fiel, debe darse preferencia al cumplimiento de la norma, aunque se proponga su modificación.

Existe otra diferencia en lo que se refiere al valor que se concede a cada uno de estos principios, pues en el Plan de Contabilidad Pública se establece que, en caso de conflicto, deben prevalecer los principios de registro y de devengo; mientras que en la contabilidad de la empresa se concede preferencia sobre los demás al principio de prudencia ³⁴.

En cualquier caso, hay que destacar que el propio Plan autoriza el incumplimiento de los principios contables públicos, o el desarrollo de otros nuevos principios, al objeto de conseguir el objetivo de la «imagen fiel». En estos casos deberá explicarse adecuadamente en la Memoria el motivo de su elección y las consecuencias de su aplicación en el patrimonio, la situación financiera, de la ejecución del Presupuesto y de los resultados de la Entidad ³⁵.

El actual Plan de Contabilidad Local sólo recoge cuatro principios, y no en un epígrafe independiente, sino dentro de los criterios de valoración. La dedicación de un epígrafe propio a los principios contables públicos, que han unificado los tradicionales principios presupuestarios, pone de manifiesto la importancia que éstos tienen, en cuanto núcleo alrededor del cual gira todo el Plan ³⁶.

De todos los principios que se han recogido en el nuevo Plan, el principio del devengo es el que incorpora las novedades más destacadas. Este principio fija el criterio de imputación temporal de los gastos e ingresos, entendidos en sentido económico y no presupuestario, optando por el momento en que se produce la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y excluyendo expresamente el criterio de caja.

No hay que olvidar, en cualquier caso, que en el momento de aplicar el principio del devengo y los demás principios que incorpora el Plan, las Entidades Locales, como el resto de las Administraciones Públicas, se encuentran sujetas al principio de legalidad, por lo que dicha aplicación no puede suponer, en ningún caso, la quiebra de las normas jurídicas que se deban aplicar en cada caso.

En lo que se refiere a las cuentas anuales a rendir, no hay gran novedad del Plan de Contabilidad Pública, respecto al Plan de Contabilidad Local de 1990, en la medida en que se contemplan como cuentas anuales el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial y la memoria, a los que se ha añadido el estado de liquidación del presupuesto, que se desglosa en cuatro documentos: liqui-

³⁴ DÍAZ ZURRO, A., «Contabilidad Pública en relación con la contabilidad de empresas», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 29, 2002, pág. 16.

³⁵ GÓMEZ CIRIA, A., «La imagen fiel y los principios...», cit., pág. 47.

³⁶ ESTRADA GONZÁLEZ, E.M. y CORTÉS SÁNCHEZ, R., «Las Entidades Locales y el nuevo Plan General de Contabilidad Pública», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 13, 1994, pág. 196.

dación del presupuesto de gastos, liquidación del presupuesto de ingresos, resultado de operaciones comerciales y resultado presupuestario ³⁷.

En último lugar, el nuevo Plan de Contabilidad Pública recoge las normas de valoración que se han de aplicar en las distintas operaciones, agrupándolas en una lista única. La primera novedad es la existencia de esta lista única, en la medida en que el Plan de Contabilidad Local de 1990 recoge estos principios de forma muy dispersa. Hay que hacer notar, no obstante, que hay una gran novedad en lo que se refiere al conjunto de estos principios, a los que sí se les introduce una mayor concreción, para facilitar su aplicación.

El nuevo Plan de Contabilidad Pública se aprobó con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, aunque la Orden que lo aprobó dispuso su aplicación obligatoria, exclusivamente, para la Administración del Estado. Hay que hacer notar que tampoco es de aplicación a las Administraciones Autonómicas, que han aprobado sus propios planes de contabilidad, para adaptarse al Plan de Contabilidad Pública ³⁸.

5. LA NUEVA REFORMA DE LA CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES LOCALES

En lo que se refiere a las Entidades Locales, y teniendo en cuenta la escasa experiencia de las Instrucciones de Contabilidad que comenzaron a aplicarse en el ejercicio 1992, se pospuso la adaptación de la contabilidad local a las novedades introducidas en el nuevo Plan de Contabilidad Pública. En el momento actual resultaba ineludible efectuar la adaptación de régimen de contabilidad local al nuevo Plan de Contabilidad Pública. Ésta constituye, sin duda, la primera y fundamental razón para la aprobación de las nuevas Instrucciones de Contabilidad Local ³⁹.

Otro de los factores que ha motivado la aprobación de unas nuevas Instrucciones de Contabilidad es la necesidad de incorporar alguna información adicional en las cuentas anuales de las Entidades

³⁷ ESTRADA GONZÁLEZ, E.M. y CORTÉS SÁNCHEZ, R., «Las Entidades Locales y el nuevo...», cit., pág. 201. El Plan de Contabilidad Pública contiene unas cuentas ligeramente distintas a las recogidas en el Plan de Contabilidad de las empresas. Un análisis de las diferencias más relevantes se puede consultar en PINA V., «Análisis de las cuentas anuales públicas», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 13, 1994, págs. 103-114.

³⁸ En este sentido, el Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana ha sido aprobado en la Orden de 16 de julio de 2001, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo (DOGV 3 de agosto de 2001). Esta norma se ha completado con la Orden de 27 de diciembre de 2001, de la Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se aprueban los códigos de la Clasificación Económica de los Presupuestos del sector Administración General de la Generalitat Valenciana y sus Entidades Autónomas con similar estructura presupuestaria (DOGV 31 de diciembre de 2001); y con la Resolución de 28 de diciembre de 2001, de la Intervención General de la Generalitat Valenciana, por la que se aprueba la tabla de equivalencias entre las aplicaciones económicas de la estructura presupuestaria y las cuentas contables del Plan General de Contabilidad Pública de la Generalitat Valenciana (DOGV 17 de enero de 2002).

³⁹ DÍAZ ZURRO, A., «La Intervención General de la Administración del Estado y las Entidades Locales: áreas de colaboración», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 31, 2003, pág. 43. Las novedades más relevantes que introdujo el Plan de Contabilidad Pública en los diferentes grupos del cuadro de cuentas del Plan de Contabilidad Local se pueden consultar en el trabajo de ESTRADA GONZÁLEZ, E.M. y CORTÉS SÁNCHEZ, R., «Las Entidades Locales y el nuevo...», cit., págs. 197-201.

Locales, con la finalidad de que dichas cuentas sean más accesibles a los diferentes usuarios e interesados en la actividad pública local y, en especial, a los ciudadanos.

En este orden de cosas se ha completado la información contable tradicional con otra información sobre el funcionamiento de los servicios, a través de la incorporación de indicadores de gestión. Esta iniciativa es innovadora en el campo de la contabilidad pública, en la medida en que supone una ampliación de la información incluida en el Plan de Contabilidad Pública ⁴⁰.

Las nuevas Instrucciones de Contabilidad se proponen como objetivo, asimismo, la introducción de los mecanismos informáticos en la función contable, más concretamente en los aspectos relativos a la justificación de las operaciones, al registro en la contabilidad, al archivo de la documentación contable, a la obtención de información contable y al procedimiento de rendición de cuentas de las Entidades Locales, en la línea de lo que se aplica en la Administración del Estado, de acuerdo con lo previsto en la Ley General Presupuestaria ⁴¹.

En las distintas Instrucciones que desarrollan los tres modelos de contabilidad local se dispone que los órganos de control externo podrán establecer procedimientos de envío a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, siempre que queda garantizada la autenticidad, integridad y conservación de la información contable que se rinda, así como su recepción por el órgano destinatario ⁴².

Hoy en día, está totalmente extendido el uso de sistemas electrónicos, incluso en el ámbito de las economías domésticas y, por tanto, se considera que las Entidades Locales, tanto grandes como pequeñas, no deben tener ningún problema para cumplir con esta exigencia ⁴³, que ha de permitir la sustitución del envío de un importante volumen de papel, tal y como se viene realizando en el sistema tradicional de rendición de cuentas, por un sistema más moderno de remisión de la información en soporte informático.

Además de los tres factores anteriores, un cuarto motivo que ha determinado la reforma de la contabilidad local hay que encontrarlo en las dificultades que tienen las Entidades Locales más pequeñas para cumplir con sus obligaciones contables. En el preámbulo de la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local se reconoce expresamente que se ha detectado una tendencia decreciente en el nivel de rendición de cuentas de este tipo de Entidades, que cuentan con escasos recursos materiales y humanos ⁴⁴.

⁴⁰ NICOLÁS BRAVO, V., «La nueva reforma de la contabilidad pública local», *Presupuesto y Gasto Público* núm. 37, 2004, pág. 65

⁴¹ En este sentido, se pueden consultar los artículos 124 b), 125.1 h), 125.3 l) y disposición adicional 16.ª de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE de 27 de noviembre de 2003).

⁴² *Vid.* regla 104.3 de la Instrucción que regula el modelo normal, regla 92.3 de la Instrucción que disciplina el modelo simplificado y regla 24 de la Instrucción que establece el modelo básico.

⁴³ *Vid.* «La Intervención General de la Administración...», cit., pág. 43.

⁴⁴ Hay que tener en cuenta que la implantación del nuevo Plan de Contabilidad Pública exigía, por otra parte, unos instrumentos formales complejos, problema que es más grave en las Administraciones Públicas de menor tamaño. OTADUY IBÁÑEZ, C., «Un plan de contabilidad pública más fácil», *Auditoría Pública* núm. 11, 1997, pág. 49.

Al objeto de facilitar el cumplimiento de unas obligaciones contables mínimas por parte de estas Entidades de reducidas dimensiones se ha aprobado el denominado modelo básico, que pueden aplicar de forma voluntaria, y que les va a permitir la obtención y rendición de sus cuentas anuales.

El artículo 203 de la Ley reguladora de las Haciendas Locales dispone que determinadas Entidades Locales serán objeto de un tratamiento contable simplificado. En las nuevas Instrucciones de Contabilidad Local, las Entidades a las cuales se les ha de aplicar este régimen simplificado se determinan aplicando dos criterios: la población y el importe del presupuesto, a diferencia de las Instrucciones de 1990, que sólo tenían en cuenta el primer criterio.

La experiencia en la aplicación del actual Plan de Contabilidad Local ha puesto de manifiesto que la población, aunque es un dato relevante, no siempre es indicativo del verdadero volumen de gestión que tiene una Entidad Local. Hay que tener en cuenta que hay numerosos municipios españoles que incrementan su población de hecho, de forma considerable, en determinadas épocas del año.

Esta circunstancia ha determinado que las nuevas Instrucciones de Contabilidad hayan completado el criterio de la población, con la variable del importe del último presupuesto, y más concretamente con las previsiones iniciales de ingresos del último presupuesto aprobado por la Entidad Local o, en el supuesto de que la Entidad tuviera Organismos Autónomos o sociedades mercantiles, con las previsiones iniciales de ingresos que se deduzca del estado de consolidación del Presupuesto, que se acompaña como anexo al Presupuesto de la Entidad ⁴⁵.

6. LOS TRES MODELOS DE CONTABILIDAD LOCAL

En atención a lo expresado, el nuevo régimen de contabilidad local que deberá aplicarse en el ejercicio 2006 está constituido por tres modelos contables, que han sido aprobados por sendas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de noviembre de 2004, que han sustituido a las Instrucciones de Contabilidad aprobadas en el año 1990.

El denominado «modelo normal» ⁴⁶, que es el modelo más complejo, es el que aplican las Entidades Locales con mayor presupuesto y población. Este modelo se aplica en los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 de euros; así como en aquellos que, teniendo un presupuesto inferior a esta cifra, aunque superior a 300.000 euros, tengan una población superior a 5.000 habitantes, de acuerdo con la última revisión del padrón municipal.

⁴⁵ El artículo 166.1 c) de la LRHL dispone que al Presupuesto general se unirán determinados documentos, entre los que se encuentra el estado de consolidación del Presupuesto de la Entidad con el de todos los presupuestos y estados de previsión de sus Organismos Autónomos y sociedades mercantiles.

⁴⁶ La regulación de este modelo se encuentra en la Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local, publicada en el BOE de 9 de diciembre de 2004.

El resto de Entidades Locales deben aplicar el modelo normal sólo en el supuesto de que su presupuesto exceda de la cifra de 3.000.000 de euros. En los supuestos en los que a una Entidad Local le sea de aplicación este modelo normal, deberán aplicarlo, asimismo, los Organismos Autónomos dependientes de ellas.

Las sociedades mercantiles dependientes de las Entidades Locales, sin embargo, se ajustarán a lo dispuesto en la Legislación Mercantil y en el Plan General de Contabilidad; con la única salvedad de que deberán rendir sus cuentas, junto con las de la Entidad Local de la que dependen, al Tribunal de Cuentas e Instituciones autonómicas de control de cuentas.

Las líneas principales que caracterizan este modelo son la aplicación del principio del devengo y de todos los demás principios del Plan de Contabilidad Pública, al tiempo que se aprueba un plan de cuentas y unas cuentas anuales con un desarrollo similar al de este Plan de Contabilidad Pública.

Un segundo modelo de contabilidad local es el que se denomina «modelo simplificado»⁴⁷, en el que se integran las Entidades Locales que, anteriormente, se encontraban en el modelo que recibe idéntica denominación, salvo los que se encuadren en el «modelo básico», que es una de las novedades de mayor trascendencia de las nuevas Instrucciones de Contabilidad Local.

El «modelo simplificado» se aplica a los municipios cuyo presupuesto no exceda de 300.000 euros, o superando esta cifra, sin exceder de 3.000.000 de euros, no superen los 5.000 habitantes. El resto de las Entidades Locales aplicarán este modelo siempre que sus presupuestos no excedan de 3.000.000 de euros.

La Instrucción que regula este modelo simplificado de contabilidad local dispone, asimismo, que los Organismos Autónomos dependientes de las Entidades Locales a las que se le aplique este modelo simplificado deberán aplicar este mismo modelo; al contrario que las sociedades mercantiles dependientes de ellas que, en todos los casos, aplicarán el Plan General de Contabilidad y demás normas mercantiles.

En este régimen contable simplificado se aplica, al igual que en el modelo normal, el principio del devengo y los demás principios del Plan General de Contabilidad, aunque se dispone un plan de cuentas más sencillo y adaptado a este tipo de Entidades, y unas cuentas anuales abreviadas, con una memoria que recoge menos información que la prevista respecto al modelo normal.

Las Entidades Locales podrán optar, en cualquier caso, por aplicar el «modelo normal», en cuyo caso deberán aplicarlo, también, los Organismos Autónomos dependientes de ellas. Sólo en los supuestos en que las Entidades Locales incumplan durante tres ejercicios presupuestarios consecutivos los requisitos para estar en este modelo simplificado deberán aplicar, en el ejercicio siguiente, el modelo normal.

⁴⁷ La regulación de este modelo se encuentra en la Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Simplificado de Contabilidad Local, publicada en el BOE de 9 de diciembre de 2004.

El tercero de los modelos de contabilidad previstos para las Entidades Locales es el que se ha denominado «modelo básico»⁴⁸, que es el modelo más abreviado que pueden aplicar, con carácter opcional, las Entidades Locales con menor presupuesto y a las que, con anterioridad, se les ha venido aplicando el régimen simplificado.

Se trata de aquellas Entidades Locales cuyo Presupuesto no supere los 300.000 euros, siempre que no tengan Organismos Autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales dependientes de ellas⁴⁹. Se trata, en consecuencia, de Entidades a las que, inicialmente, se les aplica el modelo simplificado pero que, si cumplen los requisitos anteriores, pueden optar por este modelo abreviado.

Los rasgos de mayor interés que definen este nuevo modelo contable son que el registro de operaciones se realiza mediante criterios sencillos y se contabilizarán por el método de partida simple, y la no exigencia de estados contables relacionados con la contabilidad patrimonial. Se trata de un modelo, en definitiva, que no exige conocimientos importantes de contabilidad.

Hay que hacer notar que cuando una Entidad Local, que se encuentre en este modelo, apruebe un Presupuesto superior a 300.000 euros, sólo vendrá obligada a adaptarse al modelo simplificado cuando la circunstancia anterior se mantenga durante tres ejercicios presupuestarios consecutivos. En el ejercicio siguiente al tercero en que se repita esta circunstancia deberán aplicar el modelo simplificado.

En relación a la Cuenta General, que deberán rendir las diversas Entidades Locales, ante el Tribunal de Cuentas y el resto de órganos de control de cuentas de las Comunidades Autónomas, las Instrucciones de Contabilidad establecen un régimen general aplicable a las Entidades que apliquen los modelos normal y simplificado, y otro distinto para aquellas que apliquen el modelo básico.

El modelo ordinario de Cuenta General de las Entidades Locales, de acuerdo con lo previsto en los artículos 209 y 210 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, estará integrado por la Cuenta de la propia Entidad, las cuentas de sus Organismos Autónomos y las de aquellas sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la Entidad.

La Cuenta de la Entidad estará integrada, a su vez, por el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del Presupuesto y la Memoria. A las cuentas anuales de la propia Entidad Local y, en su caso, de sus Organismos Autónomos, deberán acompañarse las actas de arqueo de las existencias de caja referidas a fin de ejercicio; así como las notas o certifica-

⁴⁸ La regulación de este modelo se encuentra en la Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Básico de Contabilidad Local, publicada en el BOE de 9 de diciembre de 2004.

⁴⁹ Hay que hacer notar que en el proyecto inicial de Instrucción de Contabilidad para el modelo básico se establecía que el Presupuesto de la Entidad Local no podía superar los 150.000 euros, por lo que la redacción definitiva de la Instrucción ha ampliado notablemente el ámbito de aplicación de este modelo. DÍAZ ZURRO, A., «La Intervención General de la Administración...», cit., pág. 44.

ciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la Entidad Local, o de sus Organismos Autónomos.

Las cuentas de las Entidades Locales deberán elaborarse de acuerdo con el plan de cuentas aplicable en cada caso. Las Entidades que apliquen el «modelo normal» utilizarán el denominado «Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local», mientras que las que se encuentren en el modelo simplificado deberán ajustarse al «Plan de Cuentas Local Simplificado». Ambos planes de cuentas se aprueban como anexo a la Instrucción aplicable en cada caso.

La Cuenta de las Entidades Locales que hayan optado por aplicar el modelo básico de contabilidad estará integrada por una serie de documentos, cuyos modelos se incorporan como anexo a la Instrucción que regula este modelo contable. Se trata en concreto de la liquidación del Presupuesto y de cuatro documentos en los que se consignará determinada Información sobre ejecución presupuestaria, tesorería, endeudamiento y operaciones no presupuestarias ⁵⁰.

La propia Instrucción prevé la posibilidad de que, como consecuencia de la ausencia de operaciones, carezcan de contenido determinadas partes de las Cuentas de las Entidades Locales. En estos casos deberán incorporarse estos documentos a la Cuenta de la Entidad Local, haciendo constar en las mismas la circunstancia anterior.

A las cuentas anuales de la Entidad Local deberán acompañarse, en todo caso, las actas de arqueo de las existencias de caja referidas a fin de ejercicio; así como las notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la Entidad.

Las Entidades Locales que apliquen el modelo básico de Contabilidad Local deberán utilizar el «Plan de Cuentas Local Simplificado», en la medida en que no se ha previsto un plan de cuentas específico para estas Entidades, y de que la regla 5.^a de la Instrucción que regula este modelo abreviado dispone que se aplicarán supletoriamente las normas contenidas en la Instrucción de Contabilidad del modelo simplificado.

⁵⁰ En el preámbulo de la Orden que aprueba la Instrucción de este modelo de contabilidad local se indica que éstas son las obligaciones contables mínimas para garantizar la obtención de la información económico-financiera esencial a que se refiere el párrafo 2.º, del artículo 209.2 de la LRHL.