

UNIDAD DIDÁCTICA

2

**LA REGULACIÓN DE LA CONTABILIDAD
PÚBLICA LOCAL EN ESPAÑA:
ANTECEDENTES Y SITUACIÓN ACTUAL**

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

INTRODUCCIÓN

En esta unidad didáctica hablaremos de las diferentes normas legales que han regulado, a lo largo del tiempo, la Contabilidad Pública Local en España, haciendo especial hincapié en su situación actual. Asimismo se analizará la estructura de las actuales Instrucciones de Contabilidad Local.

CONTENIDO

En España, la regulación de la Contabilidad Pública Local ha venido marcada, tradicionalmente, por el ordenamiento jurídico. Esta normativa reguladora ha ido evolucionando a través de sucesivas modificaciones a lo largo del tiempo hasta llegar a la actualidad, donde se mantienen vigentes las siguientes normas relativas a la Contabilidad Pública Local:

Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local y Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.

Orden HAC/1364/2018, de 12 de diciembre, por la que se modifican los planes de cuentas locales anexos a las instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local, aprobadas por las Órdenes HAP/1781 y 1782/2013, de 20 de septiembre.

¿Sabe cuáles son los antecedentes inmediatos de la regulación de la Contabilidad Pública Local en España?

Antes de abordar el análisis de las vigentes Instrucciones hemos considerado oportuno hacer un breve repaso por sus antecedentes inmediatos, que tienen su punto de partida en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, que supuso un importante avance para la contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos respecto al régimen contable vigente hasta

entonces¹, ya que introdujo por primera vez el método de la partida doble, que completaba al tradicional método de la partida simple existente hasta ese momento, y establecía la obligatoriedad de aplicar un Plan General de Cuentas adaptado a la Administración Local (en adelante PGCPAL) conforme al Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP).

Asimismo, debido a la complejidad que el nuevo sistema contable implicaba, la propia Ley en su artículo 184.2, admitía la aplicación de un tratamiento contable simplificado para aquellas entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.

¿Cuándo comenzó a aplicarse el nuevo sistema contable que contenía la Ley 39/1988?

La aplicación efectiva de este nuevo sistema contable se efectuó a partir del ejercicio 1992 mediante la utilización de dos modelos: el “modelo normal” y el “modelo simplificado”, regulados en sendas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, a través de las cuales se aprobaron las respectivas Instrucciones de contabilidad para la Administración Local. Además, ambas Instrucciones venían acompañadas de un anexo que contenía el Plan contable aplicable y que, tal y como había señalado la Ley 39/1988, se trató de una adaptación de la versión del PGCP que había sido aprobada mediante Resolución de 11 de noviembre de 1983 de la Intervención General de la Administración del Estado.

¿Existieron problemas en la aplicación de este nuevo sistema contable?

Cuando comienza a aplicarse este nuevo sistema contable se observa la debilidad que ofrecía el “modelo simplificado”, ya que no se adecuaba a las necesidades de las entidades locales de más pequeña dimensión, viéndose la necesidad de habilitar un tratamiento más simple aún para este tipo de entidades. Así, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modifica el artículo 184.2 de la Ley 39/1988, no limitando el modelo simplificado a un único

¹ Instrucción de Contabilidad de las Corporaciones Locales anexa al Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952.

modelo y dejando abierta la delimitación de los parámetros que definirían la simplificación para su desarrollo reglamentario por parte del Ministerio de Economía y Hacienda.

Todo ello, unido al desarrollo de un marco conceptual para la Contabilidad Pública y la aparición en 1994 de un nuevo PGCP, al que se debe adaptar el Plan de Cuentas Local, constituyen los factores desencadenantes que originan la aparición en 2004 de tres nuevas Instrucciones de Contabilidad Pública Local.

¿Conoce cuáles son las Instrucciones Contables que sustituyeron a las dos aprobadas en 1990 y cuando comenzaron a aplicarse?

En definitiva, las tres nuevas Instrucciones Contables que, a partir de 2004 constituyeron el marco técnico básico de la normalización contable local, sustituyendo a las dos Instrucciones hasta entonces en vigor de 1990, fueron:

- Instrucción del modelo normal de contabilidad, aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, que incorporaba como anexo un Plan Contable.
- Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, que incorporaba como anexo un Plan Contable.
- Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, que no incorporaba como anexo ningún Plan Contable, sino que optaba para el registro contable por la partida simple.

Estas Instrucciones se adaptaron al régimen jurídico derivado de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local y su aplicación efectiva quedó fijada para el ejercicio 2006.

¿Cuáles son los parámetros que se utilizaron para aplicar cada uno de los modelos definidos en estas Instrucciones?

En cuanto al ámbito de aplicación de uno u otro modelo se definió en función de dos variables representativas de la dimensión de las entidades locales: la población – determinándose en función de las cifras de población resultantes de la última revisión del padrón municipal- y el importe de su presupuesto –determinándose en función del importe de las previsiones iniciales de ingresos del último presupuesto aprobado definitivamente por la entidad local-.

¿Sabe por qué motivo se hace necesaria una nueva revisión de las Instrucciones de Contabilidad Local?

Por su parte, el 13 de abril de 2010, el Ministerio de Economía y Hacienda aprueba un nuevo PGCP por Orden EHA/1037/2010 que sustituye al hasta entonces vigente PGCP de 1994 y que presentaba sustanciales diferencias respecto a éste, siendo algunas de las principales causas que justificaron su aparición las siguientes:

- Adaptar el PGCP a las Normas Internacionales de Contabilidad aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a pesar de que dichas normas no tienen carácter obligatorio.
- Normalizar el PGCP con el Plan de Contabilidad aplicable a las empresas aprobado en 2007, salvando por supuesto las diferencias propias, jurídicas y económicas del sector público al que va dirigido.
- La existencia de crecientes exigencias para mejorar la información relativa al sector público y aplicación de los principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos.

Puesto que este nuevo plan se aprueba, al igual que ocurrió con el de 1994, como el plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, ello conlleva la obligación de efectuar una revisión de la normativa contable aplicable a las entidades locales y sus organismos autónomos.

De esta forma, y debido a que hasta ese momento habían coexistido tres modelos contables a nivel local (normal, simplificado y básico), se plantea la necesidad de realizar una adaptación de los mismos al PGCP 2010, llegándose a la conclusión de que, si bien si es necesario adaptar los modelos normal y simplificado puesto que ambos estaban basados en el PGCP de 1994, no ocurre lo mismo con el modelo básico que conserva su regulación inicial ya que ésta no se ha visto afectada por la aparición del PGCP de 2010, incorporando exclusivamente cambios de índole formal como son la adaptación de la Instrucción de contabilidad a la terminología presupuestaria acuñada por la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, y la adaptación de la estructura del remanente de tesorería a la que presenta esta magnitud en los nuevos modelos normal y simplificado.

¿Cuándo se aprueban y cuando comienzan aplicarse las nuevas Instrucciones de Contabilidad Local que se adaptan al PGCP de 2010?

Así, el 20 de septiembre de 2013, se aprueban dos nuevas Instrucciones de Contabilidad Local mediante las Órdenes EHA/1781/2013, para el modelo normal y EHA/1782/2013, para el modelo simplificado y para las pequeñas modificaciones que afectan al modelo básico, que comienzan a aplicarse a partir del ejercicio 2015.

¿De qué variables depende la aplicación de cada uno de los modelos contemplados en las últimas Instrucciones aprobadas?

La aplicación de un modelo u otro sigue estando vinculada a las mismas variables que en las Instrucciones anteriores, cuales son población e importe del presupuesto, de forma que:

- El modelo normal será de aplicación a municipios cuyo presupuesto exceda de tres millones de euros o bien a aquellos que, aunque no exceda de tres millones de euros sea superior a trescientos mil euros y su población supere los cinco mil habitantes; al resto de entidades locales siempre que el presupuesto exceda de tres millones de euros y a los organismos autónomos dependientes de las entidades anteriores.

- El modelo simplificado será de aplicación a municipios cuyo presupuesto no exceda de trescientos mil euros así como aquellos que lo superen pero que no lleguen a los tres millones de euros y su población no sobrepase los cinco mil habitantes; al resto de entidades locales siempre que el presupuesto no exceda de tres millones de euros y a los organismos autónomos dependientes de las entidades anteriores.
- El modelo básico será de aplicación a las entidades locales cuyo presupuesto no exceda de trescientos mil euros. No obstante, no podrán utilizarlo aquellas entidades locales de las que dependan organismos autónomos, sociedades mercantiles o entidades públicas empresariales.

De cualquier modo existe cierta flexibilidad en el sentido de que las entidades locales pueden optar por un modelo más complejo del que les corresponde si así lo desean, mientras que los organismos autónomos deberán optar necesariamente por el modelo contable que adopte la entidad local de la que dependan.

Respecto a las sociedades mercantiles dependientes de entidades locales que apliquen las nuevas Instrucciones, adaptarán su contabilidad a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad o al de Pequeñas y Medianas empresas, siéndoles de aplicación las Instrucciones sólo en lo que se refiere a la rendición de cuentas a los órganos de control externo.

¿Conoce cuál es la estructura de las dos Instrucciones de Contabilidad Local vigentes?

Pues bien, la estructura de las dos Instrucciones Contables son casi idénticas, diferenciándose únicamente en aquellas reglas relacionadas con el ámbito de la simplificación, como son las que regulan la aplicación del Plan de Cuentas Simplificado, la supletoriedad del Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local, las operaciones que deben registrarse en el modelo simplificado o las cuentas anuales a elaborar.

En resumen, la estructura es la siguiente:

- *Preámbulo*: en el mismo se comentan los antecedentes inmediatos y los principales motivos que justifican la aparición de la nueva Instrucción, analizando posteriormente la estructura y contenido de la misma resaltando las principales novedades que presenta.
- *Cuatro Títulos*: los mismos se dividen en Capítulos y estos a veces en Secciones.
 - *Título I "Principios generales del modelo de contabilidad local"*, que regula el ámbito de aplicación, las entidades contables, la obligación de rendir cuentas, el ejercicio contable, el modelo contable, la aplicación del Plan y los destinatarios de la información contable. Asimismo, relaciona las competencias y funciones que, en materia contable, corresponden al Pleno de la Corporación, a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad y a la Intervención General de la Administración del Estado.
 - *Título II "Del modelo del sistema de información contable para la Administración Local"*, que establece las características básicas del sistema de información contable (SICAL) y regula cuatro áreas contables de especial relevancia (remanentes de crédito, proyectos de gasto, gastos con financiación afectada y administración de recursos por cuenta de otros entes públicos).
 - *Título III "De los datos a incorporar al sistema"*, que regula los justificantes de las operaciones, la incorporación de datos al sistema y el archivo y conservación de la información contable.
 - *Título IV "De la información a obtener del sistema"*, que contempla las normas generales, Cuenta General de la entidad local y otra información contable.
- *Anexo*: incluye el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local.

El análisis de la contabilización de las diferentes operaciones que realizaremos en el presente trabajo, se llevará a cabo siguiendo las normas incluidas en la Instrucción del modelo normal y su Plan Contable anexo, por ser la más compleja, si bien se irán comentando, en su caso, las diferencias más significativas respecto al modelo simplificado.

¿Desde su aprobación, estas Instrucciones han sufrido alguna modificación?

Finalmente, queremos señalar que a partir del 1 de enero de 2019, entró en vigor una modificación aprobada por la Orden HAC71364/2018, de 12 de diciembre, por la que se modifican los planes de cuentas locales anexos a las instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local, aprobadas por las Órdenes HAP/1781 y 1782/20013, de 20 de septiembre.

RESUMEN

En esta unidad didáctica se ha analizado la evolución temporal que ha experimentado la regulación de la Contabilidad Pública Local en España en los últimos años, comenzando por las importantes novedades que introdujo la Ley 39/1988, reguladora de Haciendas Locales y que originaron la aprobación de dos Instrucciones de Contabilidad Local (modelo normal y simplificado) en 1990 que comenzaron a aplicarse a partir del ejercicio 1992.

Dicha aplicación no estuvo exenta de problemas, principalmente en lo relativo al modelo simplificado. Además ello, unido a la aparición en 1994 de un nuevo PGCP motivó que se aprobaran en el año 2004 tres nuevas Instrucciones de Contabilidad Local (modelo normal, simplificado y básico) que comenzaron a aplicarse a partir del ejercicio 2006.

Por último, y acercándonos ya al momento actual, en el año 2010 se aprueba un nuevo PGCP que obliga a adaptar la Contabilidad Pública Local, por lo que en el ejercicio 2013 se aprueban dos nuevas Instrucciones de Contabilidad Local (persisten los modelos normal, básico y simplificado) que comienzan a aplicarse a partir del

2015. Además, ambas Instrucciones han sido objeto de una modificación posterior que entró en vigor el 1 de enero de 2019 y que fue aprobada por la Orden HAC/1364/2018, de 12 de diciembre.

Finalmente, para concluir la unidad se ha detallado la estructura de las actuales Instrucciones, comentando sucintamente el contenido de su Preámbulo, sus cuatro Títulos y su Anexo.