



LA NUEVA CUENTA 413 “ACREEDORES POR OPERACIONES DEVENGADAS” EN LOS PLANES DE CUENTAS LOCALES.

El objeto de esta Nota Informativa es facilitar la utilización de la nueva cuenta 413 “Acreedores por operaciones devengadas”, creada en virtud de la modificación de los Planes de Cuentas Locales aprobada por la Orden HAC/1364/2018, de 12 de diciembre (Boletín Oficial del Estado nº 308, de 22 de diciembre de 2018).

A tal efecto, la Nota se presenta dividida en apartados que tratan los aspectos más relevantes de la nueva cuenta 413: frecuencia mínima de registro, contenido de la cuenta, aspectos procedimentales, transición a 1 de enero de 2019 y modificación de las Cuentas Anuales.

I

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, son por mandato del artículo 203.1 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, una adaptación a las entidades locales del Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP), aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

El PGCP se modificó mediante Orden HFP/1970/2016, de 16 de diciembre, para redefinir la cuenta 413, y ello ha obligado a aprobar la correlativa modificación de los Planes de Cuentas Locales para adaptarlos al PGCP modificado.

Las razones que han motivado la modificación de los Planes de Cuentas Locales son, por tanto, las mismas que motivaron la modificación del PGCP:

- La necesidad de acomodar la periodicidad mínima –anual– con la que se venían registrando las operaciones en la cuenta 413, “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”, a la periodicidad de los requerimientos de información acerca de dicha cuenta, y
- La necesidad de eliminar la heterogeneidad que se ha venido observando en la utilización de la cuenta 413, “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”, por las distintas Administraciones públicas, clarificando su definición para hacer más comparable la información obtenida de ella.

La modificación operada en los Planes de Cuentas Locales afecta a sus partes Tercera, «Cuentas Anuales»; Cuarta, «Cuadro de Cuentas», y Quinta, «Definiciones y relaciones contables».



En esencia, la modificación consiste en la eliminación de la cuenta 411, “Acreedores por gastos devengados”, integrándola en la nueva cuenta 413 que pasa a denominarse “Acreedores por operaciones devengadas”, de modo que el contenido de la nueva cuenta 413 viene a ser el de su predecesora ampliado con el de la suprimida cuenta 411.

La utilización de la cuenta 413 responde al principio de devengo y, en virtud de este principio contable, los activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos deben reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representen, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Si no pudiera identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos o los ingresos, o el elemento que corresponda, cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten.

En el registro contable de todo hecho económico que vaya a tener reflejo en la ejecución del presupuesto de gastos, se distinguen dos aspectos, el económico-patrimonial y el presupuestario, y estos dos aspectos no suelen apreciarse simultáneamente sino que, generalmente, se cumplen los requisitos para registrar el aspecto económico-patrimonial (de acuerdo con el principio de devengo que es un principio de carácter económico-patrimonial) antes de que se cumplan los requisitos para reconocer el aspecto presupuestario (es decir, el gasto presupuestario realizado de acuerdo con el principio de imputación presupuestaria). En efecto, las obligaciones se devengan antes de que se dicte el acto de reconocimiento y liquidación.

El registro contable de esos dos aspectos –el económico-patrimonial y el presupuestario– daría lugar a anotaciones diferenciadas en momentos distintos de tiempo en relación al mismo hecho o transacción económica, y con el fin de evitar en lo posible la realización de esas dos anotaciones contables para la misma transacción, los Planes de Cuentas Locales flexibilizan la aplicación del principio de devengo y permiten retrasar, durante el ejercicio, el registro de aquellos activos, gastos o disminuciones de pasivos que tengan que reflejarse en la ejecución del presupuesto de gastos, es decir, que supongan la realización de gastos presupuestarios y, por tanto, deban imputarse al presupuesto de gastos de la entidad, de forma que su reconocimiento económico-patrimonial no se realice hasta que no se cumplan todos los requisitos para imputarse al presupuesto, esto es, cuando de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que reconozcan las obligaciones presupuestarias que generan. En estos casos, el Marco Conceptual de la Contabilidad Pública (primera parte de los Planes de Cuentas Locales) en su apartado 5º establece que, al menos a la fecha de cierre del ejercicio contable, si no llegaran a dictarse los mencionados actos, se aplique la regla general de reconocimiento de las transacciones económico patrimoniales, esto es, se reconozcan en las cuentas anuales aquellos activos, gastos o pasivos que se hayan devengado a dicha fecha.

No obstante, dado que de conformidad con la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, los suministros de información acerca de la cuenta 413 deben efectuarse por las entidades locales con población superior a 5.000 habitantes con periodicidad trimestral, la periodicidad mínima de utilización de la nueva cuenta 413 pasa a ser trimestral en el modelo normal. Como en las entidades locales con población no superior a



5.000 habitantes esos requerimientos de información tienen frecuencia anual, para las entidades que apliquen el modelo simplificado de contabilidad local se mantiene la periodicidad mínima anual de registro de las obligaciones recogidas en la nueva cuenta 413.

II

La nueva cuenta 413 “Acreedores por operaciones devengadas” recoge las deudas derivadas de gastos económicos no financieros (tanto terminados como en ejecución), así como las deudas derivadas de la adquisición o construcción de activos que no nazcan aplazadas, es decir, que no se formalicen mediante contratos de arrendamiento financiero ni con pago aplazado. En definitiva, recoge deudas derivadas de operaciones devengadas no registradas en otras cuentas, por lo que podemos decir que la nueva cuenta 413 es la cuenta representativa de obligaciones devengadas de carácter residual.

A modo de ejemplo, se incluirán en la cuenta 413 las deudas derivadas de alquileres, reparaciones y conservación, suministros de gas y electricidad, servicios de telefonía, gastos de personal, subvenciones monetarias concedidas por la entidad, expropiaciones, adquisición al contado de bienes muebles, certificaciones de obra ordinarias, liquidación de obras, etc. que, al final del período, trimestral o anual según proceda, se hayan devengado y no se hayan imputado al presupuesto de gastos de la entidad.

Los Planes de Cuentas Locales incluyen, además de la nueva cuenta 413, otras cuentas específicas para registrar adquisiciones de activos y realización de gastos (devengados y no imputados al presupuesto) –Proveedores de inmovilizado, Acreedores por arrendamiento financiero, Deudas por operaciones de crédito, Intereses de deudas, Provisiones,...-. Y, cuando la obligación devengada deba registrarse a través de alguna de esas otras cuentas, deberá permanecer en ella hasta que se impute al presupuesto de gastos, no debiendo reclasificarse a la cuenta 413 salvo en el caso de las Provisiones.

La nueva cuenta 413 “Acreedores por operaciones devengadas” presenta un desglose en dos divisionarias de uso opcional:

- 4130 “Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en períodos posteriores”, en el Plan de Cuentas Normal, o 4130 “Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en ejercicios posteriores”, en el Plan de Cuentas Local Simplificado.
- 4131 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”.

El desglose de la cuenta 413 distingue las deudas en función de si en el momento de su devengo son o no son aplicables al presupuesto de gastos de la entidad. A estos efectos, se considerará que una obligación es aplicable al presupuesto de gastos cuando, de conformidad con la normativa presupuestaria, deba estar presupuestada en el período en que se devengue o en alguno anterior. En caso contrario, es decir, cuando la obligación deba estar presupuestada en un período posterior al de su devengo, se considerará que la obligación no es aplicable al presupuesto.



De acuerdo con lo anterior:

- La divisionaria 4130 “Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en períodos posteriores”, o 4130 “Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en ejercicios posteriores”, recogerá las obligaciones devengadas no aplicables al presupuesto de gastos de la entidad en el período en que se hayan devengado o en alguno anterior.

En esta divisionaria se incluirán, en todo caso, las obligaciones derivadas de:

- ✓ Certificaciones expedidas el mes siguiente por las obras ejecutadas en el último mes de cada período (trimestral o anual, según proceda) y aquellas obligaciones similares que deriven de documentos acreditativos de la conformidad con la prestación realizada en otros contratos.
 - ✓ Entregas de bienes y prestación de servicios cuya ejecución esté a caballo entre dos períodos, por el importe devengado en el primero de ellos. Las obligaciones derivadas de estas operaciones son las que venían registrándose en la suprimida cuenta 411 “Acreedores por gastos devengados”.
- La divisionaria 4131 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto” recogerá las obligaciones devengadas que sean aplicables al presupuesto de gastos de la entidad.

En esta divisionaria se incluirán, entre otras, las obligaciones derivadas de las siguientes operaciones:

- ✓ Certificaciones expedidas por las obras ejecutadas en meses anteriores al último de cada período (trimestral o anual).
- ✓ Otras obras, entregas de bienes, prestaciones de servicios, gastos de personal o transferencias y subvenciones monetarias concedidas, que deban estar presupuestadas en el período de devengo o en uno anterior, y se disponga o no de los documentos acreditativos de la conformidad con lo recibido.

De acuerdo con lo expuesto en los párrafos precedentes, como la certificación expedida en diciembre por las obras ejecutadas en el mes de noviembre es aplicable al presupuesto de gastos de ese ejercicio, la deuda por dichas obras se registraría en la cuenta 4131 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto” en el período (4º trimestre/año) a que se refieren las obras. Sin embargo, la deuda derivada de la certificación expedida en el mes de enero por las obras ejecutadas en diciembre se registraría en la cuenta 4130 “Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en períodos posteriores” (o “Acreedores por operaciones aplicables a presupuesto en ejercicios posteriores”, en el Plan de Cuentas Local Simplificado) en el período (4º trimestre/año) a que se refieren las obras, dado que dicha certificación no es aplicable al presupuesto de gastos del ejercicio de realización de las obras sino al presupuesto del ejercicio siguiente.



III

De acuerdo con las reglas 8 y 9 de las Instrucciones de los modelos normal y simplificado de contabilidad local, respectivamente, “Corresponde al Pleno de la Corporación: b) Aprobar, previo informe de la Intervención (u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad), las normas que regulen los procedimientos administrativos a seguir en la gestión contable de la entidad local, a fin de garantizar el adecuado registro en el sistema de información contable de todas las operaciones, en el oportuno orden cronológico y con la menor demora posible”.

Por tanto, corresponde a cada entidad local a través del Pleno regular, teniendo en cuenta su organización y sus sistemas de trabajo, los procedimientos que permitan al contable disponer de información acerca de las operaciones realizadas en la fecha más próxima posible a la de realización. En consecuencia, debe ser cada entidad la que garantice, estableciendo los procedimientos para ello, que el responsable de la contabilidad dispone de la información necesaria y en el momento oportuno para poder registrar adecuadamente las operaciones recogidas en la cuenta 413. Y, a este efecto hay que tener en cuenta que, según el apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad Pública, se reconocerá un pasivo en el balance cuando:

- Se considere probable que, a su vencimiento, y para liquidar la obligación, deban de entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio futuros.
- Y es necesario que su valor pueda determinarse con fiabilidad.

Para la aplicación práctica del criterio de reconocimiento del pasivo representado a través de la cuenta 413, los requisitos anteriores se entenderán cumplidos:

- una vez verificada la existencia, o realidad, de un activo o un gasto económico no financiero, siempre que el activo o el gasto pueda valorarse con fiabilidad, admitiéndose a estos efectos, el uso de estimaciones razonables.

La existencia del activo o del gasto se verificará con la constancia documental de la recepción efectiva del bien o servicio (o del cumplimiento de las condiciones establecidas para su percepción –nacimiento del derecho del acreedor–, si se trata de gastos en concepto de transferencias y subvenciones monetarias concedidas).

- cuando, por resolución firme del litigio, por realizarse el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero, por cumplirse las condiciones para la percepción de subvenciones concedidas por la entidad, etc., adquieran certeza la cuantía y el vencimiento de las obligaciones recogidas en las correspondientes cuentas de Provisiones (en estos casos, la contrapartida de la cuenta 413 no sería la representativa del activo o el gasto, sino la cuenta representativa de la Provisión).

En consecuencia, las obligaciones devengadas deberán registrarse en la cuenta 413 una vez que se verifique la existencia del activo o del gasto y se disponga de una valoración fiable y, en su caso, cuando



adquieran certeza la cuantía y el vencimiento de la obligación recogida en una cuenta de Provisión, y el registro en la cuenta 413 deberá producirse en la fecha más próxima posible a su devengo (corriente real de bienes y servicios o nacimiento del derecho del acreedor o certeza de la cuantía y el vencimiento de la obligación provisionada). No obstante, se permite su registro el último día del período trimestral o anual, según proceda, más próximo a su devengo.

Para garantizar el adecuado registro de las operaciones recogidas en la cuenta 413, en orden cronológico y con la menor demora posible, las entidades locales deberán servirse de todos los instrumentos de los que ya dispongan, como albaranes de los proveedores, el registro contable de facturas (en relación con este tipo de documentos), el propio registro administrativo de entrada y salida de documentos (en relación, por ejemplo, con las cuentas justificativas de las subvenciones concedidas), los canales de información ya existentes, etc., adoptando nuevos instrumentos y estableciendo nuevos canales de comunicación entre los distintos centros de gasto de la entidad y la oficina de contabilidad, si fuera preciso. A estos efectos los centros de gasto, de oficio o previa solicitud de la oficina de contabilidad, podrían proporcionar a ésta información acerca de la existencia de activos o gastos devengados y no contabilizados y de su importe, así como de cualesquiera otros datos necesarios para el registro de las operaciones.

Si con anterioridad a la expedición de los documentos que acrediten la conformidad de la prestación realizada con los acuerdos que autorizaron y comprometieron el gasto (presupuestario) no se hubiera tenido conocimiento del devengo de la operación, es decir, no se hubiera tenido constancia documental de la existencia del activo o el gasto y de su valoración fiable, la operación devengada se registrará con ocasión de la expedición de los citados documentos.

Ahora bien, cuando se tenga constancia documental de la existencia del activo o el gasto y se disponga de una valoración fiable antes de que se expidan los documentos que acrediten la conformidad con los bienes y servicios recibidos a través, por ejemplo, de albaranes debidamente formalizados e incorporados al proceso de gasto o de partes de servicios extraordinarios fuera de la jornada normal de trabajo, procederá registrar la obligación devengada en los términos previstos en las relaciones contables de la cuenta 413 y sus divisionarias.

Las obligaciones devengadas a registrar en la cuenta 413 pueden nacer a través de cualquiera de sus dos divisionarias en función de la situación concreta en que se encuentren en la fecha de registro: no aplicables todavía al presupuesto de gastos –4310– o ya aplicables a dicho presupuesto –4131–.

Cuando excepcionalmente, por autorizarlo el ordenamiento jurídico, se efectúe el pago de alguna obligación recogida en la cuenta 413, “Acreedores por operaciones devengadas”, la obligación permanecerá registrada en dicha cuenta hasta que se impute al presupuesto, y su pago se registrará a través de la cuenta 555 “Pagos pendientes de aplicación”.

Por lo que se refiere al importe por el que las obligaciones devengadas deben registrarse en la cuenta 413, es preciso recordar que dicho importe excluye el del impuesto sobre el valor añadido de carácter deducible que, en su caso, grave la operación.



IV

Con carácter general, las obligaciones de pago devengadas que a 31 de diciembre de 2018 figuren en las cuentas 411 “Acreedores por gastos devengados” y 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”, deberán figurar en el asiento de apertura de la contabilidad de 1 de enero de 2019 en las cuentas que se indican a continuación de acuerdo con el nivel de desglose elegido:

MODELO NORMAL

CUENTA a 31-12-2018	CUENTA a 1-1-2019	
	SIN DESGLOSE	CON DESGLOSE
411	413	4130
4130	413	4130/4131
4131	413	4131
4132	413 (o cuentas de pasivo por naturaleza [520, ..., 527, ...]) ¹	4130/4131 (o cuentas de pasivo por naturaleza [520, ..., 527, ...]) ¹
4133	413 (o cuentas de pasivo por naturaleza [520, ..., 527, ...]) ¹	4130/4131 (o cuentas de pasivo por naturaleza [520, ..., 527, ...]) ¹

MODELO SIMPLIFICADO

CUENTA a 31-12-2018	CUENTA a 1-1-2019	
	SIN DESGLOSE	CON DESGLOSE
411	413	4130
413	413 (o cuentas de pasivo por naturaleza [520, ..., 527, ...]) ¹	4130/4131 (o cuentas de pasivo por naturaleza [520, ..., 527, ...]) ¹

A los efectos anteriores, tal y como prescribe la disposición final única de la Orden HAC/1364/2018, se practicarán los oportunos ajustes al asiento de apertura de la contabilidad a 1 de enero de 2019.

¹ La cuenta representativa de las obligaciones devengadas será la cuenta de pasivo que corresponda por naturaleza, en vez de la 413, en aquellos casos en que la entidad a su vencimiento hubiera traspasado la obligación a la cuenta 413.



V

Por último, la modificación de los Planes de Cuentas Locales operada por la Orden HAC/1364/2018, de 12 de diciembre, afecta al modelo de Balance y al de Memoria de las Cuentas Anuales. Y estos cambios deberán figurar en las Cuentas Anuales correspondientes al ejercicio 2019 y siguientes.

En el modelo normal de Balance, en el Pasivo corriente, se elimina la cuenta 411 y se sustituyen las divisionarias 4130, 4131, 4132 y 4133 por la cuenta 413 (4130 y 4131 si se usan estas divisionarias). Ahora bien, como el saldo de la cuenta 413 debe figurar en diversos epígrafes y partidas del Balance (los mismos que su predecesora), con el fin de automatizar la división del saldo de la 413 a efectos de su presentación en el Balance, sería conveniente desglosar las divisionarias de cuatro cifras en divisionarias de cinco cifras con el mismo detalle que, a través de divisionarias de cuatro cifras, presentaba la anterior cuenta 413.

El desglose sería el siguiente:

413. Acreedores por operaciones devengadas.

4130. Acreedores por operaciones aplicables a presupuestos en períodos posteriores.

41300. Operaciones de gestión.

41301. Otras cuentas a pagar.

41302. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

41303. Otras deudas.

4131. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

41310. Operaciones de gestión.

41311. Otras cuentas a pagar.

41312. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

41313. Otras deudas.

Así, en el Pasivo corriente del modelo normal de Balance:

- El saldo de las divisionarias 41300 y 41310 se incluiría en la partida 1 “Acreedores por operaciones de gestión” del epígrafe C.IV “Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo”.
- El saldo de las divisionarias 41301 y 41311 se incluiría en la partida 2 “Otras cuentas a pagar” del epígrafe C.IV “Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo”.
- El saldo de las divisionarias 41302 y 41312 se incluiría en el epígrafe C.III “Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo”.
- El saldo de las divisionarias 41303 y 41313 se incluiría en la partida 4 “Otras deudas” del epígrafe C.II “Deudas a corto plazo”.



Es decir, que si la entidad utilizara las divisionarias de cinco cifras a que se ha hecho referencia en párrafos anteriores, la anterior divisionaria 4130 se vería sustituida por las nuevas 41300 y 41310, la 4131 se sustituiría por la 41301 y la 41311, la 4132 se sustituiría por la 41302 y la 41312 y la 4133 por la 41303 y la 41313.

El modelo simplificado de Balance no experimenta ningún cambio, por tanto, el saldo de la cuenta 413 (desglosada o no en sus divisionarias 4130 y 4131) figurará, como hasta ahora, en la partida 2 "Otras cuentas a pagar" del epígrafe III, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo» del Pasivo corriente, por lo que no necesitará ningún desglose en divisionarias de cinco cifras a efectos de su presentación en el Balance.

En el modelo de Memoria, se elimina la información que sobre acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto figuraba en la nota 24.1.1c) del modelo normal de Memoria y en la nota 18.1.1c) del modelo simplificado y se crean, en su lugar, las notas 24.7 y 18.7, respectivamente, para recoger información sobre acreedores por operaciones devengadas.

Las nuevas notas 24.7 y 18.7 recogen «Información sobre los acreedores por operaciones devengadas a 31 de diciembre no recogidas en otros apartados de la Memoria, detallada en función de la cuenta representativa de la naturaleza de las operaciones». Por tanto, recogen información sobre las operaciones devengadas y no imputadas al presupuesto registradas en la cuenta 413.

La información se limita a los siguientes aspectos:

- CUENTA: De estas operaciones no se informará «operación a operación» sino «cuenta a cuenta». Las cuentas a consignar, sin posibilidad de repetición, son:
 - ✓ Para las obligaciones registradas en el ejercicio se consignarán las cuentas que hayan sido contrapartida de la cuenta 413: cuentas representativas de activos, de gastos económicos no financieros, de Provisiones o, en su caso, la cuenta 120 "Resultados de ejercicios anteriores".
 - ✓ Para las obligaciones registradas en ejercicios anteriores se consignará la cuenta que hubiera sido contrapartida de la cuenta 413, siempre que dicha cuenta hubiera sido una cuenta de activo o la cuenta 120. En los demás casos, es decir, cuando la contrapartida de la cuenta 413 hubiera sido una cuenta de gastos o de Provisiones, la cuenta que se mostrará en los ejercicios siguientes al de su registro será la 120, "Resultados de ejercicios anteriores".
- IMPORTE: Se consignará el importe, agregado por cuenta, de esas operaciones.
- OBSERVACIONES: Se incluirán cuantas explicaciones se consideren oportunas. A título de ejemplo, podría indicarse para cada cuenta que resulte afectada el importe que corresponda



a obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores o el importe que en el momento de elaborar las Cuentas Anuales esté aplicado al presupuesto.

(2 de enero de 2019)

Las dudas sobre esta Nota Informativa pueden plantearse a través del buzón de correo electrónico:
CCLL@igae.hacienda.gob.es