

**NOTAS PARA LA APERTURA CONTABLE
EL 1 DE ENERO DE 2015
(Modelo Normal)**

PRESENTACIÓN

El objetivo del presente documento es mostrar un acercamiento al proceso de apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015, destacando aquellos aspectos más importantes a los que las entidades locales deben prestar más atención para empezar a aplicar el nuevo Plan contable.

La elaboración de este documento por la Intervención General de la Administración del Estado es la plasmación del compromiso asumido por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas de elaborar una guía para facilitar la apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015 a las entidades locales, recogido en la disposición transitoria primera de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local. Este documento es uno de los que conforman dicha guía que tiene como aspiración hacer más fácil la transición y la aplicación del nuevo plan contable local de 2013.

Este documento contiene pautas para facilitar la apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015, si bien, estas pautas no son de obligado cumplimiento ya que las distintas soluciones técnicas que pueden ofrecer los diferentes sistemas de información contable hacen que deban tenerse por válidas cualesquiera otras formas de efectuar la apertura de la contabilidad siempre que, cumpliendo con lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Orden HAP/1781/2013, conduzcan a que la situación patrimonial a 1 de enero de 2015 refleje todos (y sólo ellos) los activos y pasivos cuyo reconocimiento exigen las nuevas normas contables.

Este documento no agota todas las implicaciones que puede suponer el proceso de apertura de la contabilidad en 2015 y por ello estará sujeto a cambios, tanto para recoger nuevos aspectos del proceso como para corregir posibles errores.

Las sugerencias y observaciones en relación con este documento se pueden formular a esta Intervención General de la Administración del Estado a través de la dirección de correo electrónico ccll@igae.minhap.es.

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN	4
II. CUESTIONES PREVIAS AL ASIENTO DE APERTURA	4
III. ASIENTO DE APERTURA	6
IV. CUENTAS DEL ASIENTO DE CIERRE DE 2014 Y TRASPASO AL ASIENTO DE APERTURA DE 2015	9
V. NOTAS O ASPECTOS PARTICULARES	67
1. Inversiones destinadas al uso general.....	67
2. Arrendamiento financiero o leasing	68
3. Inmovilizaciones materiales.....	69
4. Activos financieros.....	71
5. Pasivos financieros.....	74
6. Transferencias y subvenciones	76
7. Activos construidos o adquiridos para otras entidades (inversiones gestionadas)	77
8. Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio	78
9. Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público dependientes de la entidad.....	79
10. Provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero	80
VI. MODIFICACIONES A LA VERSIÓN ANTERIOR (de julio de 2014)	80

I. INTRODUCCIÓN.

El ejercicio 2015 será el primero en el que se aplique el nuevo Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (PGCPAL). La adaptación al nuevo PGCPAL 2013, que se debe realizar con fecha 1 de enero de 2015, no sólo tiene consecuencias en cuanto a cambios de códigos y denominaciones de cuentas, sino también en cuanto a modificaciones valorativas en algunos casos particulares.

El régimen transitorio a la nueva contabilidad se regula en las disposiciones transitorias primera y segunda de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la nueva Instrucción del modelo normal de contabilidad local. La disposición transitoria primera recoge las reglas generales para la apertura de la contabilidad del ejercicio 2015, incluyendo normas para el registro y la valoración de determinadas partidas cuyos criterios de reconocimiento experimentan cambios en el PGCPAL, y la disposición transitoria segunda se refiere a la información que, en relación con la transición, se tiene que incluir en las cuentas anuales del ejercicio 2015.

Se completan los criterios sobre la apertura de la contabilidad, recogidos en la disposición transitoria primera citada, con los establecidos en la disposición transitoria segunda de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

El objetivo del documento es poner de manifiesto, bajo una visión práctica, aquellos aspectos más usuales que pueden aparecer en el proceso de apertura del ejercicio 2015.

II. CUESTIONES PREVIAS AL ASIENTO DE APERTURA.

Con carácter previo a la apertura de la contabilidad del ejercicio 2015 resulta muy recomendable llevar a cabo, a través de los oportunos procedimientos, todos aquellos procesos de depuración de la contabilidad que conduzcan a que ésta, a 31 de diciembre de 2014, refleje la correcta situación patrimonial de la entidad.

El nuevo Plan contable local comporta cambios importantes en el registro y valoración de las operaciones económicas y de los distintos elementos patrimoniales que conforman el balance y la cuenta del resultado económico-patrimonial de las entidades locales. Estos cambios exigen de las entidades contables un análisis y una interiorización de los nuevos criterios de valoración y de registro que trae la nueva normativa contable.

A los efectos de la apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015, la aplicación del nuevo Plan contable conlleva, principalmente, cambios en la presentación de los elementos patrimoniales y en su valoración. Estos cambios obligan a que, con carácter previo a la realización del asiento de apertura, la entidad analice la composición de los distintos saldos que conformarán su asiento de cierre a 31 de diciembre de 2014 para determinar su encaje en el cuadro de cuentas del nuevo Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local.

En el aspecto valorativo, tal y como enuncia la disposición transitoria primera de la Orden EHA/1781/2013, en el asiento de apertura se respetarán los importes que presenten los saldos contables a 31 de diciembre de 2014, calculados de acuerdo con los criterios y normas de valoración del Plan vigente hasta ese momento. La única excepción serán aquellos instrumentos financieros (activos y pasivos) que deban valorarse a valor razonable.

La nueva normativa contempla varios casos en los que la entidad deberá clasificar sus elementos patrimoniales de forma diferente a como lo venía haciendo hasta ahora. Entre estos supuestos encontramos el inmovilizado material, los bienes destinados al uso general, los activos y pasivos financieros, los acreedores y deudores presupuestarios y asimilados.

Así, los activos tangibles, muebles e inmuebles, que posee la entidad y que se espera tengan una vida útil mayor a un año (inmovilizado material según el PGCPAL de 2004), se recogen en el nuevo Plan en dos subgrupos (sin contar el Patrimonio público del suelo): el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias,

En el subgrupo 21 “Inmovilizaciones materiales” se recogen todos aquellos bienes que ya se incluían en el antiguo subgrupo 22 del Plan contable de 2004, excepto aquellos bienes inmuebles (terrenos y construcciones) que se clasifiquen por la entidad como Inversiones inmobiliarias por cumplir las características establecidas en la norma de reconocimiento y valoración 4 “Inversiones inmobiliarias”. También en el subgrupo 21 se incluirán las infraestructuras y bienes destinados al uso general que a 31 de diciembre de 2014 no estén contabilizadas en el asiento de cierre de la contabilidad salvo que no pueda determinarse para ellos un valor fiable.

Otra novedad del inmovilizado material, a efectos de su clasificación, es que los elementos patrimoniales en proceso de fabricación, construcción o montaje tienen un subgrupo propio en el que deberán registrarse todos aquellos elementos del inmovilizado material o las inversiones inmobiliarias (con la excepción del Patrimonio público del suelo) que se encuentren en dicha situación, incluyendo las inversiones destinadas al uso general que a la fecha de cierre del ejercicio anterior (31 de diciembre de 2014) se encuentren registradas en el subgrupo 20 “Inversiones destinadas al uso general”.

Otra novedad en relación con los bienes del inmovilizado está en los activos en estado de venta. Esta nueva categoría recoge aquellos activos del inmovilizado no financiero, no integrados en el Patrimonio público del suelo, que se encuentren en proceso de venta. Si a la fecha de la apertura de la contabilidad hay bienes que cumplen los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración 7 “Activos en estado de venta”, deben ser objeto de reclasificación y ser considerados como activos corrientes, pasando a registrarse como existencias.

En el caso de los activos y pasivos financieros, la nueva normativa contable contempla una nueva clasificación de dichos elementos patrimoniales a efectos de su valoración (cinco categorías para activos financieros y dos para pasivos financieros). De acuerdo con la elección que realice la entidad para la clasificación de sus activos y pasivos financieros, el proceso de apertura

contable comportará, además de la reclasificación en las nuevas cuentas, un posible ajuste del valor de algunos de dichos activos y pasivos.

Por otro lado, para los deudores y acreedores presupuestarios y asimilados se introduce un desarrollo en cuentas de segundo orden nuevo (que se comenta más extensamente en el apartado V de Notas o aspectos particulares) que deberá tenerse en cuenta para la apertura contable de 2015.

Por último, con carácter previo a la apertura de la contabilidad, se hace preciso efectuar una delimitación de carácter subjetivo que se refiere tanto a la propia entidad contable como a aquellas entidades con las que se relaciona. Así, cada entidad contable deberá determinar:

- a) Si es una entidad sin propietaria o propietarias o, por el contrario, tiene entidad o entidades propietarias. Esta distinción es necesaria a efectos de clasificar adecuadamente su Patrimonio y, en su caso, para registrar las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias e informar de ellas.

Las entidades locales que no tienen propietaria o propietarias son aquellas que nacen de la Ley (municipios, provincias, islas, áreas metropolitanas, comarcas o entidades locales de ámbito territorial inferior al municipio con personalidad jurídica), mientras que las entidades contables que tienen propietaria o propietarias surgen del acuerdo de otras entidades (organismos autónomos locales, mancomunidades de municipios o consorcios adscritos a las entidades locales).

- b) Las entidades que forman parte de su grupo, las entidades multigrupo y las asociadas. La identificación de estas entidades permitirá a la entidad contable clasificar correctamente sus relaciones deudoras y acreedoras con ellas y los conceptos de entidad del grupo, entidad multigrupo y entidad asociada son los incluidos en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

III. ASIENTO DE APERTURA.

La Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local establece en su disposición transitoria primera los criterios a partir de los cuales las entidades contables deben realizar la apertura de la contabilidad del ejercicio 2015.

La citada disposición determina en su apartado 1 que *“se recogerán todos y cada uno de los saldos que se hubiesen reflejado en el asiento de cierre de la contabilidad del ejercicio 2014, no debiendo incorporarse ningún otro al margen de dichos saldos”*.

En el mismo apartado se indica que *“estos saldos se imputarán a las cuentas que correspondan según el desarrollo que se recoge en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local anexo a dicha Instrucción”*, es decir, el plan contable vigente desde el 1 de enero de 2015.

En el apartado 2 de la misma disposición antes citada, se estipula que “se procederá a realizar los asientos de ajuste necesarios para que a fecha 1 de enero de 2015 queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el mencionado Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local y se den de baja todas las partidas (todos los activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido por el mismo”.

Aunque este apartado 2 indique que los asientos de ajuste se realizarán una vez registrado el asiento de apertura, hay que matizar dicha afirmación pues, a diferencia de lo establecido en el Plan General de Contabilidad de la empresa española, la apertura de la contabilidad en 2015 se realizará con las cuentas del nuevo Plan contable, sin que se haga una apertura inicial con las cuentas del antiguo Plan.

Por tanto, los ajustes (o, al menos, la gran mayoría de ellos) deberán quedar englobados en el asiento de apertura inicial, sin que puedan dar lugar a asientos contables propiamente dichos. Estos ajustes tendrán el mismo carácter que el traspaso anual del saldo de la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente” existente al cierre de cada ejercicio que pasa a integrarse en el saldo de la cuenta 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados” con motivo de la apertura de la contabilidad en el ejercicio siguiente. Es decir, que la mayor parte de los ajustes tendrán un carácter extracontable, entendiéndose con ello que la mayoría de ellos no va a generar asientos contables en el registro diario.

La apertura contable comportará, como acabamos de decir, una serie de ajustes que pueden clasificarse en los siguientes grupos:

1. Altas. Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el PGCPAL (por ejemplo, contratos de arrendamiento que de acuerdo con la nueva normativa contable sean considerados como arrendamientos financieros). Estas altas deberán registrarse mediante los oportunos asientos contables de ajuste, nunca en el asiento de apertura.
2. Bajas. Es el caso de elementos que no cumplen con las definiciones de activos y pasivos del Marco Conceptual de la Contabilidad pública ni, en consecuencia, con las normas de registro y valoración, y por lo tanto hay que eliminar del asiento de apertura (por ejemplo, los gastos financieros diferidos contabilizados en el subgrupo 27 “Gastos a distribuir en varios ejercicios”).
3. Reclasificaciones. Es el caso de elementos que cumplen con las definiciones de activos, pasivos o patrimonio neto del Marco Conceptual de la Contabilidad pública pero que, conforme al cuadro de cuentas del PGCPAL de 2013, han de reconocerse en rúbricas diferentes a las contempladas en el PGCPAL 2004.
4. Cambio de valor. Se presumirá que las valoraciones existentes según los principios y normas vigentes en el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2014, esto es, antes de la entrada en vigor de las normas que regulan la reforma contable, son equivalentes a las incluidas en el Plan contable 2013, salvo las aplicadas a los instrumentos financieros valorados conforme a su valor razonable.

La contrapartida de los ajustes que deban realizarse, salvo que se correspondan con reclasificaciones, será la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”, con las excepciones previstas en las disposiciones transitorias de la Orden HAP/1781/2013 y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PGCPAL deban utilizarse otras partidas.

La entidad deberá identificar claramente el origen de los diferentes ajustes (alta, baja, reclasificación y cambio de valor) con independencia de que hayan dado lugar o no a un asiento contable propiamente dicho.

Como consecuencia del proceso de apertura expuesto, el asiento de apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015 podrá presentar un importe diferente al asiento de cierre de 31 de diciembre de 2014.

IV. CUENTAS DEL ASIENTO DE CIERRE DE 2014 Y TRASPASO AL ASIENTO DE APERTURA DE 2015.

100 Patrimonio	
Ajustes: Reclasificación	Sobre la distinción entre entidades “sin” y “con” propietario o propietarios se puede ver el final del apartado II. “Cuestiones previas al asiento de apertura”.
<p>Observaciones:</p> <p>En las entidades que tengan propietario o propietarios, el saldo de la cuenta 100 “Patrimonio” se reclasificará en alguna de las siguientes cuentas del PGCPAL de 2013, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 1010 “Aportación patrimonial dineraria”. - 1013 “Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias”. - 120 “Resultados de ejercicios anteriores”. <p>Generalmente, el saldo se traspasará a la subcuenta 1010 “Aportación patrimonial dineraria” o a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”, siendo esta última cuenta la que funcionaría como residual cuando no se pudieran identificar los diferentes orígenes del saldo de la cuenta 100 “Patrimonio”.</p> <p>En las entidades sin propietario o propietarios no habrá reclasificación.</p>	

101 Patrimonio recibido en adscripción	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>De acuerdo con las normas de reconocimiento y valoración 18 “Transferencias y subvenciones” (punto 4) y 19 “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”, las adscripciones de bienes recibidas de la entidad matriz o propietaria se consideran aportación patrimonial.</p> <p>El saldo de la cuenta 101 se reclasificará en la subcuenta 1011 “Aportación de bienes y derechos” en el asiento de apertura del ejercicio 2015.</p>	

103 Patrimonio recibido en cesión	
Ajustes: Varios	
<p>Observaciones:</p> <p>De acuerdo con las normas de reconocimiento y valoración 18 “Transferencias y subvenciones” (punto 2 b.2) y 19 “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”, los bienes recibidos tendrán la consideración de subvenciones en especie y deberá reclasificarse el saldo de la cuenta 103.</p> <p>El saldo de la cuenta 103 se traspasará a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores” por el importe de la amortización acumulada a 31 de diciembre de 2014 de los bienes recibidos en cesión que tengan el carácter de amortizables, y a la cuenta 130 “Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta”, por el saldo restante de la cuenta.</p>	

107 Patrimonio entregado en adscripción	
Ajustes: Baja	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta 107 se integrará en la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.</p>	

108 Patrimonio entregado en cesión	
Ajustes: Baja	
<p>Observaciones:</p> <p>De acuerdo con las normas de reconocimiento y valoración 18 “Transferencias y subvenciones” (punto 4) y 19 “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”, las cesiones gratuitas de uso de bienes realizadas a favor de otros entes se consideran como subvenciones en especie.</p> <p>El saldo de la cuenta 108 se dará de baja incorporándolo a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.</p>	

109 Patrimonio entregado al uso general	
Ajustes: Baja	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta 109 se incorporará a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.</p>	

111 Reserva de revalorización	
Ajustes: Baja	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de esta cuenta se integrará en la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.</p>	

120 Resultados de ejercicios anteriores	
Ajustes: Varios	
<p>Observaciones:</p> <p>No precisa reclasificación.</p> <p>El saldo de esta cuenta a 31 de diciembre de 2014 se verá aumentado o disminuido por los ajustes derivados de la apertura del ejercicio de 2015 que tengan como contrapartida esta cuenta.</p>	

129 Resultados del ejercicio	
Ajustes:	
<p>Observaciones:</p> <p>No precisa reclasificación.</p> <p><i>La denominación de la cuenta ha experimentado un cambio casi inapreciable al incluir la palabra “resultado” en singular. La nueva cuenta 129 se llama “Resultado del ejercicio”.</i></p>	

142 Provisión para responsabilidades

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de esta cuenta a 31 de diciembre de 2014 deberá ser objeto de reclasificación en el asiento de apertura de 2015 para distribuir su saldo entre las cuentas: 142 “Provisión a largo plazo para responsabilidades”, para aquellos pasivos con vencimiento en ejercicios posteriores a 2015, y 582 “Provisión a corto plazo para responsabilidades”, para aquellos pasivos con vencimiento en el ejercicio de 2015.

143 Provisión para grandes reparaciones

Ajustes: Baja

Observaciones:

El saldo de esta cuenta deberá cancelarse integrándose en la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

150 Obligaciones y bonos

Ajustes: Varios

Ver cuenta 271 “Gastos financieros diferidos de valores negociables”.

Observaciones:

Se dará de baja, en su caso, por los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 271 “Gastos financieros diferidos de valores negociables”, referidos a deudas contabilizadas en la cuenta 150.

El saldo de la cuenta, una vez eliminados en su caso, los gastos financieros diferidos recogidos en ella, deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 150 “Obligaciones y bonos a largo plazo”.
- 164 “Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, representadas en valores negociables”.

155 Deudas representadas en otros valores negociables

Ajustes: Varios

Ver cuenta 271 "Gastos financieros diferidos de valores negociables"

Observaciones:

Se dará de baja, en su caso, por los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 271 "Gastos financieros diferidos de valores negociables", referidos a deudas contabilizadas en la cuenta 155.

El saldo restante de la cuenta, una vez eliminados en su caso, los gastos financieros diferidos recogidos en ella, deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 159 "Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo".
- 164 "Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, representadas en valores negociables".

156 Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 1560 "Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos".
- 1569 "Intereses a largo plazo de otros valores negociables".
- 167 "Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

158 Empréstitos y otras emisiones análogas en moneda distinta del euro

Ajustes: Varios

Ver cuenta 271 "Gastos financieros diferidos de valores negociables"

Observaciones:

Se dará de baja, en su caso, por los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 271 "Gastos financieros diferidos de valores negociables", referidos a deudas contabilizadas en la cuenta 158.

El saldo restante de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 150 "Obligaciones y bonos a largo plazo".
- 159 "Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo".
- 164 "Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables".

159 Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas en moneda distinta del euro

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 1560 "Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos".
- 1569 "Intereses a largo plazo de otras valores negociables".
- 167 "Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito	
Ajustes: Baja	Ver cuenta 272 "Gastos financieros diferidos de otras deudas"
<p>Observaciones:</p> <p>Se dará de baja, en su caso, la parte de su saldo que corresponda a los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 272 "Gastos financieros diferidos de otras deudas", referidos a deudas contabilizadas en la cuenta 170.</p>	

171 Deudas a largo plazo	
Ajustes: Varios	Ver cuenta 272 "Gastos financieros diferidos de otras deudas"
<p>Observaciones:</p> <p>Se dará de baja, en su caso, la parte de su saldo que corresponda a los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 272 "Gastos financieros diferidos de otras deudas", referidos a deudas contabilizadas en la cuenta 171.</p> <p>El saldo restante de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 169 "Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas". - 179 "Otras deudas a largo plazo". 	

173 Proveedores de inmovilizado a largo plazo	
Ajustes: Varios	<p>Ver cuenta 272 "Gastos financieros diferidos de otras deudas".</p> <p>Ver Nota 2 "Arrendamiento financiero o leasing" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento.</p>
<p>Observaciones:</p> <p>Se dará de baja, en su caso, la parte de su saldo que corresponda a los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 272 "Gastos financieros diferidos de otras deudas", referidos a deudas contabilizadas en la</p>	

cuenta 173.

El saldo restante de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 169 "Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 173 "Proveedores de inmovilizado a largo plazo".
- 174 "Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo".

1740 Diferencias acreedoras en operaciones de intercambio financiero de divisas

Ajustes: Varios

Ver Nota 5 "Pasivos financieros" y 8 "Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, "Coberturas contables":

- 1760 "Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura".
- 1761 "Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo".

Para aquellos instrumentos financieros derivados, designados o no instrumentos de cobertura, que deban valorarse a valor razonable, véase la Nota 5 "Pasivos financieros" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento.

176 Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 177 "Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito" del nuevo Plan contable.

177 Intereses a largo plazo de deudas	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 167 “Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas”. - 178 “Intereses a largo plazo de otras deudas”. 	

178 Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos en moneda distinta del euro	
Ajustes: Varios	Ver cuenta 272 “Gastos financieros diferidos de otras deudas”
<p>Observaciones:</p> <p>Se dará de baja, en su caso, la parte de su saldo que corresponda a los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 272 “Gastos financieros diferidos de otras deudas”, referidos a deudas contabilizadas en la cuenta 178.</p> <p>El saldo restante de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 170 “Deudas a largo plazo con entidades de crédito”. - 173 “Proveedores de inmovilizado a largo plazo”. - 174 “Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo”. - 179 “Otras deudas a largo plazo”. 	

179 Intereses a largo plazo de deudas en moneda distinta del euro

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 167 "Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 177 "Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito".
- 178 "Intereses a largo plazo de otras deudas".

180 Fianzas recibidas a largo plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Cuando alguna de las fianzas contabilizadas en el saldo a 31 de diciembre de 2014 proceda de alguna entidad que sea del grupo, multigrupo o asociada, el importe de dicha fianza deberá reclasificarse en la cuenta 165 "Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas" del nuevo Plan contable. En caso contrario, no es necesario ningún ajuste a esta cuenta.

185 Depósitos recibidos a largo plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Cuando alguno de los depósitos reflejados en el saldo a 31 de diciembre de 2014 proceda de alguna entidad del grupo, multigrupo o asociada, el importe de dicho depósito deberá reclasificarse en la cuenta 166 "Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas" del nuevo Plan contable. En caso contrario, no es necesario ningún ajuste a esta cuenta.

200 Terrenos y bienes naturales	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la subcuenta 2300 “Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material” del nuevo Plan contable.</p>	

201 Infraestructuras y bienes destinados al uso general	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 232 “Infraestructuras en curso” del nuevo Plan contable.</p>	

202 Bienes comunales	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la subcuenta 2300 “Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material” del nuevo Plan contable.</p>	

208 Bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 233 “Bienes del patrimonio histórico en curso” del nuevo Plan contable.</p>	

210 Gastos en investigación y desarrollo	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 200 “Inversión en investigación”. - 201 “Inversión en desarrollo”. 	

212 Propiedad industrial	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 203 “Propiedad industrial e intelectual” del nuevo Plan contable.</p>	

215 Aplicaciones informáticas	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 206 “Aplicaciones informáticas” del nuevo Plan contable.</p>	

216 Propiedad intelectual	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 203 “Propiedad industrial e intelectual” del nuevo Plan contable.</p>	

217 Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero

Ajustes: Reclasificación	Ver Nota 2 “Arrendamiento financiero o leasing” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.
--------------------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas de los subgrupos 21 “Inmovilizaciones materiales” y 22 “Inversiones inmobiliarias” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la naturaleza del activo.

El tratamiento contable según la nueva normativa es el siguiente:

- El activo se contabiliza de acuerdo con su naturaleza, normalmente en el inmovilizado material.
- La amortización acumulada se contabiliza en cuentas específicas según la naturaleza del bien.
- Las deudas se recogen en cuentas específicas de Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo y a largo plazo.

218 Aprovechamientos urbanísticos

Ajustes: Reclasificación	
--------------------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 209 “Otro inmovilizado intangible” del nuevo Plan contable.

219 Otro inmovilizado inmaterial

Ajuste: Reclasificación	
-------------------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 209 “Otro inmovilizado intangible” del nuevo Plan contable.

22 Inmovilizaciones materiales	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>Si entre los bienes de inmovilizado contabilizados en cuentas de este subgrupo se encuentran algunos que están en proceso de venta y cumplen las condiciones establecidas en la norma de reconocimiento y valoración nº 7 “Activos en estado de venta” del nuevo Plan contable, la cuenta de reclasificación será la 380 “Activos en estado de venta”. Se darán de baja las cuentas representativas de la amortización acumulada, en su caso, y se reclasificará la depreciación de valor acumulada hasta ese momento.</p>	

220 Terrenos y bienes naturales	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 210 “Terrenos y bienes naturales”. - 220 “Inversiones en terrenos”. - 2300 “Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material”. - 2301 “Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inversiones inmobiliarias”. 	

221 Construcciones	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 211 “Construcciones”. - 221 “Inversiones en construcciones”. - 2310 “Construcciones en curso. Inmovilizado material”. - 2311 “Construcciones en curso. Inversiones inmobiliarias”. 	

222 Instalaciones técnicas	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 215 “Instalaciones técnicas y otras instalaciones”. - 235 “Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje”. 	

223 Maquinaria	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 214 “Maquinaria y utillaje”. - 234 “Maquinaria y utillaje en montaje”. 	

224 Utillaje	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 214 “Maquinaria y utillaje”. - 234 “Maquinaria y utillaje en montaje”. 	

226 Mobiliario

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 216 “Mobiliario” del nuevo Plan contable.

227 Equipos para procesos de información

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 217 “Equipos para procesos de información”.
- 237 “Equipos para procesos de información en montaje”.

228 Elementos de transporte

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 218 “Elementos de transporte”.
- 238 “Otro inmovilizado material en curso”.

229 Otro inmovilizado material

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 219 "Otro inmovilizado material".
- 238 "Otro inmovilizado material en curso".

230 Inversiones gestionadas para otros entes públicos

Ajuste: Reclasificación

Ver Nota 7 "Activos construidos o adquiridos para otras entidades (Inversiones gestionadas para otros entes)" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 370 "Activos construidos o adquiridos para otras entidades" del nuevo Plan contable.

240 Terrenos

Ajuste: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 240 "Terrenos del Patrimonio público del suelo".
- 243 "Adaptación de terrenos del Patrimonio público del suelo".

241 Construcciones

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 241 "Construcciones del Patrimonio público del suelo".
- 244 "Construcciones en curso del Patrimonio público del suelo".

242 Aprovechamientos urbanísticos	
Ajustes: Reclasificación	
Observaciones: El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 249 “Otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo” del nuevo Plan contable.	

249 Otros bienes y derechos del Patrimonio Público del Suelo	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

250 Inversiones financieras permanentes en capital	
Ajustes: Varios	Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.
Observaciones: El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda: - 2501 “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo. En sociedades mercantiles”. - 2511 “Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas”. - 260 “Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio”. Aquellas participaciones que se recojan en la cuenta 260, al clasificarlas en la categoría de “activos financieros disponibles para la venta”, deberán ser valoradas de acuerdo con su valor razonable a la fecha de 1 de enero de 2015, salvo que se valoren al coste por inexistencia de valor razonable.	

251 Valores de renta fija	
Ajustes: Reclasificación	Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las subcuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 2520 “Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento”. - 2521 “Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta”. - 2610 “Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento”. - 2611 “Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta”. <p>Aquellos valores que se recojan en las subcuentas 2521 y 2611, al clasificarlos en la categoría de “activos financieros disponibles para la venta”, deberán ser valorados de acuerdo con su valor razonable a la fecha de 1 de enero de 2015.</p>	

252 Créditos a largo plazo	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 253 “Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas”. - 2629 “Otros créditos a largo plazo”. - 264 “Créditos a largo plazo al personal”. 	

253 Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 253 “Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 2620 “Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado”.

2540 Diferencias deudoras en operaciones de intercambio financiero de divisas

Ajustes: Varios

Ver Notas 4 “Activos financieros” y 8 “Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, “Coberturas contables”:

- 2630 Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
- 2631 Activos por otros derivados financieros a largo plazo.

Para aquellos instrumentos financieros derivados, designados o no instrumentos de cobertura, que deban valorarse a valor razonable, véase la Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

256 Intereses a largo plazo de valores de renta fija

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 255 “Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 266 “Intereses a largo plazo de valores representativos de deudas”.

257 Intereses a largo plazo de créditos

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 255 “Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 267 “Intereses a largo plazo de créditos”.

259 Desembolsos pendientes sobre acciones

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 259 “Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 269 “Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo”.

260 Fianzas constituidas a largo plazo	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 257 “Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”. - 270 “Fianzas constituidas a largo plazo”. 	

265 Depósitos constituidos a largo plazo	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 258 “Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”. - 275 “Depósitos constituidos a largo plazo”. 	

270 Gastos de formalización de deudas	
Ajustes: Baja	
<p>Observaciones:</p> <p>En el nuevo Plan General esta cuenta no reúne los requisitos exigidos, según el marco conceptual, para ser considerado como activo, por tanto, su saldo a 31 de diciembre de 2014 deberá eliminarse del asiento de apertura.</p> <p>El saldo de la cuenta deberá ser dado de baja contra la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.</p>	

271 Gastos financieros diferidos de valores negociables	
Ajustes: Baja	
<p>Observaciones:</p> <p>En el nuevo Plan General esta cuenta no reúne los requisitos exigidos, según el marco conceptual, para ser considerado como activo, por tanto, su saldo deberá eliminarse.</p> <p>El importe que presente en el cierre del ejercicio la cuenta 271 “Gastos financieros diferidos de valores negociables” minorará el saldo de la cuenta de pasivo correspondiente.</p> <p>El saldo de la cuenta deberá ser dado de baja contra las cuentas o alguna de las cuentas siguientes, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 150 “Obligaciones y bonos” - 155 “Deudas representadas en otros valores negociables”. - 158 “Empréstitos y otras emisiones análogas en moneda distinta del euro”. - 500 “Obligaciones y bonos a corto plazo”. - 505 “Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo”. - 508 “Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo en moneda distinta del euro”. 	

272 Gastos financieros diferidos de otras deudas	
Ajustes: Baja	Ver Nota 2 “Arrendamiento financiero o leasing” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.
<p>Observaciones:</p> <p>En el nuevo Plan General el importe imputado a esta cuenta no reúne los requisitos exigidos, según el marco conceptual, para ser considerado como activo, por tanto, su saldo deberá eliminarse.</p> <p>El importe que presente en el cierre del ejercicio la cuenta 272 “Gastos financieros diferidos de otras deudas” minorará el saldo de la cuenta de pasivo correspondiente.</p> <p>El saldo de la cuenta deberá ser dado de baja contra alguna o algunas de las cuentas siguientes en cuanto dichas cuentas recojan, en su valor de</p>	

reembolso, gastos financieros diferidos, según corresponda:

- 170 “Deudas a largo plazo con entidades de crédito”.
- 173 “Proveedores de inmovilizado a largo plazo”.
- 178 “Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos en moneda distinta del euro”.
- 520 “Deudas a corto plazo con entidades de crédito”.
- 523 “Proveedores de inmovilizado a corto plazo”.
- 528 “Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos en moneda distinta del euro”.

279 Otros gastos amortizables

Ajustes: Baja

Observaciones:

El saldo de esta cuenta se dará de baja y se integrará en el saldo de la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

No obstante, si en el saldo de la cuenta hay gastos amortizables relacionados con obras realizadas en propiedad ajena que cumplan la definición de activo y el contrato de arrendamiento o cesión no pueda ser considerado como arrendamiento financiero, de conformidad con la Norma de reconocimiento y valoración nº 6, “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”, deberán reclasificarse como inmovilizado intangible en la cuenta 207 “Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos” del nuevo Plan contable, si se cumplen las condiciones establecidas en el punto 5.2 de la Norma de registro y valoración nº 5, “Inmovilizado intangible”.

Preferentemente deberá registrarse por el valor original de las inversiones y, separadamente, la amortización acumulada hasta 31 de diciembre de 2014 (gastos amortizados según el Plan de cuentas de 2004) y, siguiendo el principio de uniformidad, se continuará su amortización en el mismo período previsto originariamente para su saneamiento.

281 Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial

Ajustes: Reclasificación	Ver Nota 2 “Arrendamiento financiero o leasing” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.
--------------------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 280 “Amortización acumulada del inmovilizado intangible” del nuevo Plan contable.

No obstante, cuando en el saldo de esta cuenta existan importes relativos a la amortización acumulada de contratos de arrendamiento financiero, deberán reclasificarse dichos importes en las divisionarias que correspondan de las cuentas 281 “Amortización acumulada del inmovilizado material” y 282 “Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias”, de acuerdo con la naturaleza del bien.

282 Amortización acumulada del inmovilizado material

Ajustes: Reclasificación	
--------------------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de las cuentas 281 “Amortización acumulada del inmovilizado material” o 282 “Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la naturaleza del bien.

284 Amortización acumulada del Patrimonio Público del Suelo

Ajustes: Reclasificación	
--------------------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 284 “Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo” del nuevo Plan contable, según corresponda.

291 Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial	
Ajustes: Reclasificación	Ver Nota 2 “Arrendamiento financiero o leasing” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 290 “Deterioro de valor del inmovilizado intangible” del nuevo Plan contable, según corresponda.</p> <p>Cuando en el saldo de esta cuenta existan importes relativos a la depreciación de bienes adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero, deberán reclasificarse dichos importes en las divisionarias de las cuentas 291 “Deterioro de valor del inmovilizado material” o 292 “Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias”, según corresponda.</p>	

292 Provisión por depreciación del inmovilizado material	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de las cuentas 291 “Deterioro de valor del inmovilizado material” o 292 “Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias”, según corresponda.</p>	

294 Provisión por depreciación del Patrimonio Público del Suelo	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 293 “Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la naturaleza del bien.</p>	

297 Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo

Ajustes: Varios

Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en valores representativos de deuda a largo plazo, que vayan a clasificarse como “inversiones mantenidas hasta el vencimiento”, deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 2950 “Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento de entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 2970 “Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento”.

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en valores representativos de deuda, que vayan a clasificarse como “activos financieros disponibles para la venta” y por tanto deban valorarse a valor razonable, se dará de baja teniendo como contrapartida la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en participaciones en el capital de sociedades, que vayan a clasificarse como “inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, se reclasificará en la subcuenta 2941 “Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas” del nuevo Plan contable.

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en participaciones en el capital de sociedades, que vayan a clasificarse como “activos financieros disponibles para la venta” y deban valorarse a valor razonable, se dará de baja teniendo como contrapartida la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

En el caso de participaciones en el capital que se clasifiquen como “activos financieros disponibles para la venta” pero que deban valorarse al coste por ausencia de valor razonable, el saldo que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles deberá ser dado de baja contra la cuenta representativa de dichas participaciones y en el asiento de apertura ésta última solo aparecerá por el neto.

298 Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 2960 "Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 2980 "Deterioro de valor de créditos a largo plazo".

30 Comerciales

Ajustes:

Observaciones:

Las cuentas de este subgrupo no precisan reclasificación.

31 Materias primas

Ajustes:

Observaciones:

Las cuentas de este subgrupo no precisan reclasificación.

32 Otros aprovisionamientos

Ajustes:

Observaciones:

Las cuentas de este subgrupo no precisan reclasificación.

33 Productos en curso	
Ajustes:	
Observaciones: Las cuentas de este subgrupo no precisan reclasificación.	

34 Productos semiterminados	
Ajustes:	
Observaciones: Las cuentas de este subgrupo no precisan reclasificación.	

35 Productos terminados	
Ajustes:	
Observaciones: Las cuentas de este subgrupo no precisan reclasificación.	

36 Subproductos, residuos y materiales recuperados	
Ajustes:	
Observaciones: Las cuentas de este subgrupo no precisan reclasificación.	

39 Provisiones por depreciación de existencias

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Las cuentas de este subgrupo se reclasificarán en las correspondientes cuentas del subgrupo 39 “Deterioro de valor de existencias y otros activos en estado de venta” del nuevo Plan contable.

400 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente

Ajustes: Reclasificación

Ver Nota 5 “Pasivos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. “Balance” de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.

401 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados

Ajustes: Reclasificación

Ver Nota 5 “Pasivos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. “Balance” de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.

408 Acreedores por devolución de ingresos	
Ajustes: Reclasificación	Ver Nota 5 "Pasivos financieros" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento.
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 418 "Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones" del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. "Balance" de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.</p>	

410 Acreedores por I.V.A. soportado	
Ajustes:	
<p>Observaciones:</p> <p>No precisa reclasificación.</p>	

411 Acreedores por gastos devengados	
Ajustes:	
<p>Observaciones:</p> <p>No precisa reclasificación.</p>	

413 Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto	
Ajuste: Reclasificación	Ver Nota 5 "Pasivos financieros" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento.
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 413 "Acreedores por operaciones pendientes de</p>	

aplicar a presupuesto” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. “Balance” de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.

414 Entes públicos acreedores por recaudación de recursos

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

419 Otros acreedores no presupuestarios

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

430 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente

Ajustes: Reclasificación

Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de las divisionarias de esta cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 431 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. “Balance” de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.

431 Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados

Ajustes: Reclasificación

Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de las divisionarias de esta cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 431 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. “Balance” de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.

440 Deudores por I.V.A. repercutido

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

441 Deudores por ingresos devengados

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

442 Deudores por servicio de recaudación

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta se reclasificará en la subcuenta 4429 “Otros deudores por servicio de recaudación” del nuevo Plan contable.

443 Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento	
Ajustes: Reclasificación	Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 443 “Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. “Balance” de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.</p>	

444 Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá traspasarse a alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 253 “Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas”. - 2621 “Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento”. 	

449 Otros deudores no presupuestarios	
Ajustes:	
<p>Observaciones:</p> <p>No precisa reclasificación.</p>	

450 Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos

Ajuste: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de las divisionarias en que se desglosa esta cuenta deberá reclasificarse en la cuenta homónima del nuevo Plan contable, salvo que la entidad desglose la nueva 450 con el mismo detalle que presentaba en el Plan contable anterior.

452 Entes públicos, por derechos a cobrar

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

453 Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

454 Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

455 Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

456 Entes públicos, c/c efectivo	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

457 Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

470 Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos	
Ajustes:	
Observaciones: Las divisionarias de esta cuenta no precisan reclasificación.	

471 Organismos de Previsión Social, deudores	
Ajustes:	
Observaciones: La divisionaria de esta cuenta no precisa reclasificación.	

472 Hacienda Pública, IVA soportado	
Ajustes:	
Observaciones: Las divisionarias de esta cuenta no precisan reclasificación.	

475 Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos	
Ajustes:	
Observaciones: Las divisionarias de esta cuenta no precisan reclasificación.	

476 Organismos de Previsión Social, acreedores	
Ajustes:	
Observaciones: Las divisionarias de esta cuenta no precisan reclasificación.	

477 Hacienda Pública, I.V.A. repercutido	
Ajustes:	
Observaciones: Las divisionarias de esta cuenta no precisan reclasificación.	

480 Gastos anticipados	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

485 Ingresos anticipados	
Ajustes:	
Observaciones: Con carácter general no precisará reclasificación. No obstante, en caso de que parte de su saldo a 31 de diciembre de 2014, correspondiera a ingresos anticipados a largo plazo, deberá ser objeto de reclasificación en el asiento de apertura de 2015 para integrar dicho importe en la cuenta 186 "Ingresos anticipados a largo plazo". <i>La denominación de la cuenta 485 ha experimentado un pequeño cambio al añadir a su denominación la expresión "a corto plazo". La nueva cuenta 485 se llama "Ingresos anticipados a corto plazo".</i>	

490 Provisión para insolvencias

Ajustes: Reclasificación

Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de esta cuenta deberá traspasarse a alguna o algunas de las divisionarias correspondientes de la cuenta 490 “Deterioro de valor de créditos” del nuevo Plan contable, de acuerdo con la clasificación establecida en el apartado 6. “Balance” de las Normas de elaboración de las cuentas anuales.

500 Obligaciones y bonos a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Ver cuenta 271 “Gastos financieros diferidos de valores negociables”

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5000 “Obligaciones y bonos a coste amortizado”.
- 5140 “Deudas representadas en valores negociables a coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.

502 Empréstitos y otras emisiones análogas por Operaciones de Tesorería

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la subcuenta 5020 “Empréstitos por Operaciones de Tesorería a coste amortizado” del nuevo Plan contable.

505 Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5090 "Otros valores negociables a coste amortizado".
- 5140 "Deudas representadas en valores negociables a coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

506 Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5060 "Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos a coste amortizado".
- 5062 "Intereses a corto plazo de empréstitos por Operaciones de Tesorería a coste amortizado".
- 5065 "Intereses a corto plazo de otros valores negociables a coste amortizado".
- 517 "Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

507 Empréstitos y otras emisiones análogas por Operaciones de Tesorería, en moneda distinta del euro

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la subcuenta 5020 “Empréstitos por Operaciones de Tesorería a coste amortizado” del nuevo Plan contable.

508 Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo en moneda distinta del euro

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5000 “Obligaciones y bonos a coste amortizado”.
- 5090 “Otros valores negociables a coste amortizado”.
- 5140 “Deudas representadas en valores negociables a coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.

509 Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas en moneda distinta del euro

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

Con carácter general, el saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5060 “Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos a coste amortizado”.
- 5062 “Intereses a corto plazo de empréstitos por Operaciones de Tesorería a

coste amortizado”.

- 5065 “Intereses a corto plazo de otros valores negociables a coste amortizado”.

- 517 “Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.

520 Deudas a corto plazo con entidades de crédito

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

521 Deudas a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 519 “Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.

- 529 “Otras deudas a corto plazo”.

522 Deudas por Operaciones de Tesorería

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 521 “Deudas por operaciones de Tesorería” del nuevo Plan contable.

523 Proveedores de inmovilizado a corto plazo

Ajustes: Varios

Ver cuenta 272 “Gastos financieros diferidos de otras deudas”.

Ver Nota 2 “Arrendamiento financiero o leasing” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 519 “Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 523 “Proveedores de inmovilizado a corto plazo”.
- 524 “Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo”.

5240 Diferencias acreedoras a corto plazo en operaciones de intercambio financiero de divisas

Ajustes: Varios

Ver Notas 5 “Pasivos financieros” y 7 “Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, “Coberturas contables”:

- 5260 “Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura”.
- 5261 “Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo”.

Para aquellos instrumentos financieros derivados, designados o no instrumentos de cobertura, que deban valorarse a valor razonable, véase la Nota 5.

5245 Intereses acreedores a corto plazo de operaciones de intercambio financiero de divisas

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, "Coberturas contables":

- 5266 "Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura".
- 5267 "Intereses a corto plazo de otras permutas financieras".

5246 Intereses acreedores a corto plazo de operaciones de intercambio financiero de intereses

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, "Coberturas contables":

- 5266 "Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura".
- 5267 "Intereses a corto plazo de otras permutas financieras".

525 Deudas por Operaciones de Tesorería, en moneda distinta del euro

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 521 “Deudas por Operaciones de Tesorería” del nuevo Plan contable.

526 Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 527 “Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito” del nuevo Plan contable.

527 Intereses a corto plazo de deudas

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 517 “Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 528 “Intereses a corto plazo de otras deudas”.

528 Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos en moneda distinta del euro

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 519 "Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 520 "Deudas a corto plazo con entidades de crédito".
- 523 "Proveedores de inmovilizado a corto plazo".
- 524 "Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo".
- 529 "Otras deudas a corto plazo".

529 Intereses a corto plazo de deudas en moneda distinta del euro

Ajuste: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 517 "Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 527 "Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito".
- 528 "Intereses a corto plazo de otras deudas".

540 Inversiones financieras temporales en capital

Ajustes: Varios

Ver Nota 4 "Activos financieros" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento.

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5301 “Participaciones a corto plazo en entidades del grupo. En sociedades mercantiles”.
- 5311 “Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas”.
- 5400 “Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta”.
- 5401 “Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados”.

Aquellas participaciones que se recojan en las subcuentas 5400 y 5401, por clasificarse en las categorías de “activos financieros disponibles para la venta” y de “activos financieros a valor razonable con cambios en resultados”, respectivamente, deberán ser valoradas de acuerdo con su valor razonable a la fecha de 1 de enero de 2015.

541 Valores de renta fija a corto plazo

Ajustes: Varios

Ver Nota 4 “Activos financieros” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5320 “Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento”.
- 5321 “Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta”.
- 5322 “Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados”.
- 5410 “Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento”.
- 5411 “Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta”.
- 5412 “Valores representativos de deuda a corto plazo a valor razonable con cambios en resultados”.

Aquellos valores que se incluyan en las subcuentas 5321, 5322, 5411 y 5412, por clasificarse en las categorías de “activos financieros a valor razonable con

cambios en resultados” o de “activos financieros disponibles para la venta”, según corresponda, deberán ser valorados de acuerdo con su valor razonable a la fecha de 1 de enero de 2015.

542 Créditos a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas o subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 533 “Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 5429 “Otros créditos a corto plazo”.
- 544 “Créditos a corto plazo al personal”.

543 Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas o subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 533 “Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 5420 “Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado”.

5440 Diferencias deudoras a corto plazo en operaciones de intercambio financiero de divisas

Ajustes: Varios

Ver Notas 4 “Activos financieros” y 7 “Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio” del apartado V. “Notas o aspectos particulares” de este documento.

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las

siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, "Coberturas contables":

- 5430 "Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura".
- 5431 "Activos por otros derivados financieros a corto plazo".

Para aquellos instrumentos financieros derivados, designados o no instrumentos de cobertura, que deban valorarse a valor razonable, véase la Nota 4 "Activos financieros" del apartado V. "Notas o aspectos particulares" de este documento.

5445 Intereses deudores a corto plazo de operaciones de intercambio financiero de divisas

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, "Coberturas contables":

- 5436 "Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura".
- 5437 "Intereses a corto plazo de otras permutas financieras".

5446 Intereses deudores a corto plazo de operaciones de intercambio financiero de intereses

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, dependiendo de que a las operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio se les aplique o no la norma de reconocimiento y valoración 10, "Coberturas

contables”:

- 5436 “Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura”.
- 5437 “Intereses a corto plazo de otras permutas financieras”.

545 Dividendo a cobrar

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 536 “Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 545 “Dividendo a cobrar”.

546 Intereses a corto plazo de valores de renta fija

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 535 “Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 546 “Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda”.

547 Intereses a corto plazo de créditos

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 535 "Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 547 "Intereses a corto plazo de créditos".

548 Imposiciones a corto plazo

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

549 Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 539 "Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 549 "Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo".

554 Cobros pendientes de aplicación	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

555 Pagos pendientes de aplicación	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

5580 Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

5581 Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

5585 Libramientos para provisiones de fondos

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la subcuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5584 "Libramientos para pagos a justificar".
- 5585 "Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago".

5586 Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

559 Otras partidas pendientes de aplicación

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

560 Fianzas recibidas a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 515 "Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 560 "Fianzas recibidas a corto plazo".

561 Depósitos recibidos a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 516 "Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 561 "Depósitos recibidos a corto plazo".

565 Fianzas constituidas a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o alguna de las siguientes cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 537 "Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 565 "Fianzas constituidas a corto plazo".

566 Depósitos constituidos a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 538 "Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas".
- 566 "Depósitos constituidos a corto plazo".

570 Caja operativa	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

571 Bancos e Instituciones de crédito. Cuentas operativas	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

573 Bancos e Instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

5740 Caja de pagos a justificar	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación. <i>La denominación de la cuenta ha experimentado un ligerísimo cambio. La nueva cuenta 5740 se llama "Caja. Pagos a justificar".</i>	

5741 Caja fija	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación. <i>La denominación de la cuenta ha experimentado un ligerísimo cambio. La nueva cuenta 5741 se llama "Caja. Anticipos de caja fija".</i>	

5750 Cuentas restringidas de pagos a justificar	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación. <i>La denominación de la cuenta ha experimentado un cambio. La nueva cuenta 5750 se llama "Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar".</i>	

5751 Cuentas restringidas de anticipos de caja fija	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación. <i>La denominación de la cuenta ha experimentado un cambio. La nueva cuenta 5751 se llama "Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija".</i>	

5759 Otras cuentas restringidas de pagos	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

577 Bancos e Instituciones de crédito. Cuentas financieras

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 577 “Activos líquidos equivalentes al efectivo” del nuevo Plan contable.

578 Movimientos internos de tesorería

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 556 “Movimientos internos de tesorería” del nuevo Plan contable.

580 Gastos financieros anticipados

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 567 “Gastos financieros pagados por anticipado” del nuevo Plan contable.

585 Ingresos financieros anticipados

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 568 “Ingresos financieros cobrados por anticipado” del nuevo Plan contable.

597 Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo

Ajustes: Varios

Observaciones:

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en valores representativos de deuda, que vayan a clasificarse como inversiones mantenidas hasta el vencimiento, deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5950 “Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento de entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 5970 “Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento”.

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en valores representativos de deuda, que vayan a clasificarse como “activos financieros disponibles para la venta” y por tanto deban valorarse a valor razonable, se dará de baja teniendo como contrapartida la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en participaciones en el capital de sociedades, que vayan a clasificarse como “inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, se reclasificará en la subcuenta 5941 “Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas” del nuevo Plan contable:

El saldo de la cuenta que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles en participaciones en el capital de sociedades, que vayan a clasificarse como “activos financieros a valor razonable con cambios en resultados” o como “activos financieros disponibles para la venta” y por tanto deban valorarse, unos y otros, a valor razonable, se dará de baja teniendo como contrapartida la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

En el caso de participaciones en el capital que se clasifiquen como “activos financieros disponibles para la venta” pero que deban valorarse al coste por ausencia de valor razonable, el saldo que recoja las correcciones de valor por pérdidas reversibles deberá ser dado de baja contra la cuenta representativa de dichas participaciones y en el asiento de apertura ésta última solo aparecerá por el neto.

598 Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las siguientes subcuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 5960 “Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- 5980 “Deterioro de valor de créditos a corto plazo”.

V. NOTAS O ASPECTOS PARTICULARES.

A continuación se analizan de manera individualizada diversos elementos patrimoniales y transacciones o hechos económicos que pueden tener una especial incidencia en el proceso de apertura.

1. Inversiones destinadas al uso general.

De acuerdo con el apartado 3 de la disposición transitoria primera de la Orden HAP/1781/2013, frente al criterio general de que deben quedar registrados todos los activos y pasivos contemplados por el nuevo Plan contable, aquellos elementos patrimoniales que se registraban en el subgrupo 20 “Inversiones destinadas al uso general” del Plan contable de 2004 y que se daban de baja del activo al entrar en funcionamiento, pueden no volver a darse de alta en contabilidad cuando la valoración de los mismos no sea fiable.

En el caso de que sí pueda determinarse un valor fiable, dichos elementos patrimoniales, que fueron construidos o adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del PGCPAL 2013 y que no están activados, se darán de alta en las cuentas correspondientes del subgrupo 21 “Inmovilizaciones materiales” por su valor razonable a la fecha de 1 de enero de 2015, siempre y cuando no haya podido establecerse el valor contable correspondiente a su precio de adquisición o coste de producción original e importes posteriores susceptibles de activación, con abono a la cuenta 120, “Resultados de ejercicios anteriores”.

El alta de estos activos en la contabilidad de la entidad se realizará a través del oportuno asiento de ajuste en partida doble.

Aquellas inversiones destinadas al uso general que aparezcan contabilizadas a 31 de diciembre de 2014 por no haberse aún terminado o puesto en funcionamiento deberán reclasificarse en las cuentas que correspondan del subgrupo 23, “Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso”.

2. Arrendamiento financiero o leasing.

La reclasificación de las cuentas que hacen referencia a bienes adquiridos en régimen de leasing o arrendamiento financiero, no tendrá efectos en resultados de ejercicios anteriores. En el nuevo Plan contable se califican como inmovilizado material frente al Plan anterior que los considera inmovilizado inmaterial.

El PGCPAL de 2004 permitía la activación de los gastos financieros derivados de contratos de leasing por diferencia entre el pasivo total (capital más intereses) y el valor al contado del bien. Bajo el PGCPAL de 2013, sólo se permite el registro de la deuda pendiente aplicando el criterio del coste amortizado, de modo que se cancelará la cifra de gastos a distribuir en varios ejercicios, minorando el saldo de la deuda a corto y a largo plazo que figure en el asiento de cierre a 31 de diciembre de 2014. La cancelación de estos gastos activados no afectará, por tanto, al patrimonio neto.

Se reclasificará también la amortización acumulada, contabilizada como amortización del inmovilizado inmaterial en el asiento de cierre y considerada amortización del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias en el asiento de apertura.

El siguiente ejemplo trata de ilustrar lo expuesto en los párrafos anteriores:

Partimos de la siguiente información a 31 de diciembre de 2014 sobre un contrato de arrendamiento financiero o leasing:

Deudas a largo plazo	5.000
Deudas a corto plazo	2.500
Gastos financieros diferidos	2.000 (1.500 a l/p y 500 a c/p)
Deuda neta	5.500
Valor al contado del bien (Vehículo)	18.000
Amortización acumulada	4.000

En este ejemplo, el proceso a realizar para adaptar las operaciones de arrendamiento financiero a las prescripciones establecidas en el nuevo Plan comportan los siguientes ajustes:

Por un lado se darán de baja los gastos financieros diferidos registrados en la cuenta 272 "Gastos financieros diferidos de otras deudas (por importe de 2.000 euros) al no ser considerados activo en el nuevo Plan y en contrapartida deberán ajustarse a la baja las correspondientes cuentas representativas de las deudas por arrendamiento financiero (la cuenta 173 "Proveedores de inmovilizado a largo plazo" verá reducido su saldo en 1.500 y la 523 "Proveedores de inmovilizado a corto plazo" en 500), así dichas cuentas reflejarán el valor actual de la deuda y no su valor de reembolso.

El saldo restante de las cuentas representativas de la deuda por arrendamiento financiero se reclasificará en las cuentas 174 “Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo” y 524 “Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo” del nuevo Plan contable.

Asimismo, se reclasificarán los importes del vehículo (18.000) y de la amortización acumulada (4.000) pasando de las cuentas del inmovilizado inmaterial 217 “Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero” y 281 “Amortización del inmovilizado inmaterial” a las cuentas 218 “Elementos de transporte” y 2818 “Amortización acumulada de elementos de transporte”, respectivamente, del nuevo Plan de 2013.

Para finalizar el proceso de apertura por lo que a este apartado se refiere, la entidad deberá revisar todos los acuerdos de arrendamiento existentes a 31 de diciembre de 2014 por si hubiera alguno que no se hubiera tratado como financiero (por ejemplo, por no tener pactada contractualmente la opción de compra), pero que deba calificarse como tal en base a la nueva normativa. En este caso se deberá proceder al oportuno ajuste para que luzca en contabilidad adecuadamente, tratando la operación como un arrendamiento financiero que comenzara el 1 de enero de 2015, es decir, contabilizando el bien arrendado y el pasivo asociado por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del bien (a 1 de enero de 2015) y el valor actual (a 1 de enero de 2015) de los pagos acordados con el arrendador, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración 6 “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”.

3. Inmovilizaciones materiales.

Los elementos del inmovilizado material que se registraban en el antiguo subgrupo 22, “Inmovilizaciones materiales”, en el nuevo Plan contable pueden registrarse en distintas rúbricas de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración. Dichos elementos se podrán encuadrar en alguna de las siguientes categorías:

a) Inmovilizaciones materiales.

Los elementos que se encuadren en el nuevo subgrupo 21, “Inmovilizaciones materiales”, se reclasificarán desde sus antiguas cuentas a las cuentas correspondientes de este subgrupo. Asimismo será objeto de reclasificación y desglose el saldo de la amortización acumulada del inmovilizado material en las correspondientes subcuentas de amortización acumulada de acuerdo con la naturaleza del bien.

Los saldos de la Provisión por depreciación del inmovilizado material de aquellos bienes que se integren en el citado subgrupo 21 se reclasificarán en la cuenta 291 “Deterioro de valor del inmovilizado material”, a través de sus correspondientes divisionarias.

Los elementos patrimoniales que se encontraran a 31 de diciembre en fase de adaptación, construcción o montaje y que se hallen contabilizados en el antiguo subgrupo 22, a través del adecuado desarrollo, deberán reclasificarse al nuevo

subgrupo 23, “Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso”, de acuerdo con el desglose por naturaleza establecido.

b) Inversiones inmobiliarias.

De acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración 4, “Inversiones inmobiliarias”, éstas son inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones. La citada norma de reconocimiento y valoración contiene la cláusula residual de clasificación de los inmuebles, de modo que si no se sabe si la entidad adquirió el bien para la producción de bienes y servicios o fines administrativos o para la venta en el curso ordinario de sus operaciones, el inmueble habrá de clasificarse como inversión inmobiliaria.

Los inmuebles que así se consideren por la entidad con motivo de la apertura contable de 2015 deberán reclasificarse en el subgrupo 22, “Inversiones inmobiliarias”, asimismo deberán reclasificarse en las cuentas 282 “Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias” y 292 “Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias”, a través de sus divisionarias, los saldos por amortización acumulada y de la provisión por depreciación de dichos bienes, respectivamente.

Aquellos elementos patrimoniales que se encuentren a 31 de diciembre en fase de adaptación, construcción o montaje y que se conceptúen como inversiones inmobiliarias deberán reclasificarse al nuevo subgrupo 23, “Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso”, de acuerdo con el desglose por naturaleza establecido.

c) Activos en estado de venta.

La norma de reconocimiento y valoración 7, “Activos en estado de venta”, define a los mismos como aquellos activos no financieros, excluidos los del patrimonio público del suelo, clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

La entidad debe comprobar si entre sus activos del inmovilizado no financiero existen algunos que cumplan las condiciones recogidas en la norma citada en el párrafo anterior para ser clasificados como activos en estado de venta. En caso afirmativo, en primer lugar, habrá que hacer un ajuste a la baja por la amortización acumulada dotada, en su caso, en los bienes que se incorporen a la categoría de activos en estado de venta. Dicho ajuste supondrá dar de baja por el mismo importe el saldo de la cuenta de amortización acumulada correspondiente y el de la cuenta del activo por naturaleza que corresponda. Una vez ajustado el valor del bien, se reclasificarán los saldos de las cuentas del activo y de la provisión por depreciación pasando a la cuenta 380 “Activos en estado de venta” y a la cuenta 398 “Deterioro de valor de activos en estado de venta”, respectivamente.

Si alguno de los bienes del inmovilizado material se hubiera recibido en virtud de adscripción o cesión gratuita de uso por un período inferior a su vida económica, de conformidad con el apartado 2 de la norma de reconocimiento y valoración 19, “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”, la entidad (beneficiaria) deberá reclasificar el bien en la cuenta que corresponda del subgrupo 20 “Inmovilizaciones intangibles” y, en su caso, la amortización acumulada en la cuenta 2809 “Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible”.

Cuando las cuentas de inmovilizado material del asiento de cierre de 2014 incluyan anticipos realizados, éstos deberán reclasificarse en la cuenta 2390 “Anticipos para inmovilizaciones materiales” o en la 2391 “Anticipos para inversiones inmobiliarias”, según corresponda.

4. Activos financieros.

1. Reclasificación de los activos financieros.

El nuevo Plan contable realiza un enfoque novedoso a la hora de categorizar los distintos activos financieros: frente al antiguo tratamiento contable de los activos financieros basado en la naturaleza de los mismos y que suponía un régimen específico aplicable a valores negociables de renta fija (tales como obligaciones o bonos), a valores negociables de renta variable (tales como acciones), así como a deudores presupuestarios o no presupuestarios, el PGCPAL de 2013 recoge ahora distintas categorías de activos financieros, pero ya no tiene en cuenta la naturaleza de los mismos sino la gestión que la entidad va a llevar a cabo con ellos.

A cada categoría de activo financiero se le aplicará un tratamiento contable específico, en particular un criterio de valoración distinto. A modo de ejemplo, si la entidad compra unas obligaciones, las incluirá en una categoría o en otra y por ende su registro y valoración será distinto en función de lo que la entidad prevé llevar a cabo con dichas obligaciones: venderlas en el corto plazo para obtener un beneficio, mantenerlas hasta el momento de su vencimiento o bien mantenerlas durante un tiempo y tenerlas disponibles para la venta.

Una vez que la entidad haya clasificado sus activos financieros en las cinco categorías que regula la norma de reconocimiento y valoración 8, “Activos financieros”, a efectos de su valoración, deberá proceder a determinar los importes asignados a las nuevas cuentas o subcuentas representativas de los mismos en función del saldo existente a 31 de diciembre de 2014.

Este mismo proceso se efectuará con las provisiones por depreciación o insolvencias que deban reclasificarse en las nuevas cuentas por naturaleza, teniendo en cuenta que en el nuevo Plan algunas cuentas de provisión por depreciación no tienen su equivalente en el nuevo Plan (como por ejemplo las que recogen el deterioro de participaciones en el patrimonio neto de sociedades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas) por lo que los saldos en dichas cuentas del Plan de 2004 deberán ser dados de baja en el proceso de apertura.

Además, en el caso de los deudores presupuestarios y asimilados, la nueva normativa establece una clasificación suplementaria para presentar dichos activos y sus deterioros de valor en el Balance de la entidad, desagregando las cuentas que recogen dichos saldos en cuatro divisionarias:

- Operaciones de gestión.
- Otras cuentas a cobrar.
- Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Otras inversiones financieras.

Esta desagregación afectará, a los efectos del asiento de apertura, únicamente a los saldos que deban incluirse en las cuentas 431 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados”, 443 “Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento” y 490 “Deterioro de valor de créditos”.

El criterio para la desagregación es la imputación presupuestaria (presente o futura) del activo financiero de acuerdo con lo establecido en la norma 6 de elaboración de las cuentas anuales, relativa al Balance. De acuerdo con ella:

a) Operaciones de gestión. Comprenderá todos los deudores presupuestarios que no se incluyan en las otras agrupaciones y aquellos deudores no presupuestarios que a su vencimiento se conviertan en deudores presupuestarios a incluir en esta agrupación.

También incluirá, en todo caso, los deudores presupuestarios o no presupuestarios derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

b) Otras cuentas a cobrar. Recogerá los deudores presupuestarios derivados del capítulo 9 “Pasivos financieros”.

c) Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Incluye los activos financieros que se originen con entidades del grupo, multigrupo y asociadas derivados del capítulo 8 “Activos financieros”, así como los procedentes de ingresos de naturaleza financiera del capítulo 5 “Ingresos patrimoniales” y los originarios del capítulo 6 “Enajenación de inversiones reales” cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades, ya estén en cuentas de deudores presupuestarios o no presupuestarios.

d) Otras inversiones financieras. Incluye los activos financieros que se originen con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas derivados del capítulo 8 “Activos financieros”, así como los procedentes de ingresos de naturaleza financiera del capítulo 5 “Ingresos patrimoniales” y los originarios del capítulo 6 “Enajenación de inversiones reales” cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades, ya estén en cuentas de deudores presupuestarios o no presupuestarios.

2. Ajuste del valor para los activos financieros que se deban valorar por el valor razonable.

Por último, y como excepción a lo prescrito en la disposición transitoria primera de que todos los elementos patrimoniales se valorarán por su valor contable al

cierre del ejercicio 2014, los activos financieros que se clasifiquen en las categorías de “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados” y de “Activos financieros disponibles para la venta”, deberán quedar reflejados por su valor razonable a 1 de enero de 2015 y no por su valor contable al cierre del ejercicio 2014.

Los activos financieros que se clasifiquen como “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados” se valorarán por su valor razonable en la fecha de apertura de la contabilidad. Las diferencias que se produzcan entre dicho valor y su valor contable a 31 de diciembre de 2014 se imputarán a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”, a través del oportuno asiento contable.

Los activos financieros que se clasifiquen como “Activos financieros disponibles para la venta” se valorarán igualmente por su valor razonable en la fecha de apertura de la contabilidad. Las diferencias que surjan se imputarán a la cuenta 133, “Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta” o a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”, según corresponda, a través del oportuno asiento contable.

En este proceso de registrar a valor razonable determinados instrumentos financieros que se clasifiquen en las categorías citadas anteriormente también debe tenerse en cuenta que para valorar dichos activos financieros se aplicarán los criterios establecidos en el nuevo Plan en la norma de reconocimiento y valoración 8, “Activos financieros” en relación con la valoración posterior y, en su caso, el cálculo del deterioro, todo ello a la fecha de 1 de enero de 2015.

Veamos un ejemplo para ilustrarlo:

El municipio A tiene en su balance a 31 de diciembre de 2014 una participación financiera en una sociedad mercantil como inversión financiera temporal (cuenta 540 “Inversiones financieras temporales”) por importe de 1.000 euros (Precio de adquisición 20 €/acción).

A la misma fecha la cotización es de 18 €/acción y la del cuarto trimestre es de 15 €/acción y en aplicación de las normas de valoración del Plan contable de 2004 ha dotado una provisión por depreciación (cuenta 597 “Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo”) por importe de 250 euros [(20 -15) x 50].

Con motivo de la apertura contable de 2015, la entidad clasifica dicha inversión financiera en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados” pues tiene intención de venderla en el ejercicio y las participaciones se negocian en un mercado activo.

Dado que en el nuevo Plan no existe cuenta para reflejar el deterioro de valor de estas participaciones, se dará de baja dicho saldo teniendo como contrapartida la cuenta 120 “Resultados del ejercicio”, es decir, el haber de dicha cuenta tendrá un incremento por importe de 250 euros.

A su vez, para completar el registro de la participación por el valor razonable, la cuenta 5401 “Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados” debe reflejar en su saldo dicho valor por lo que debemos comparar el valor contable tras pasado con el valor razonable a la fecha de la apertura contable. De acuerdo con los datos del ejemplo, el valor contable de la participación es 1.000 € (una vez eliminada la provisión por depreciación) y el valor razonable es la cotización a 1 de enero de 2015 (en este caso, 18 €/acción). La diferencia entre dichos valores (1.000 € - 900 €) deberá dar lugar a un ajuste en contabilidad mediante el correspondiente asiento contable que por el importe de 100 € supondría un cargo en la cuenta 120 y un abono en la cuenta 5401.

5. Pasivos financieros

1. Reclasificación de los pasivos financieros.

Al igual que en los activos financieros, el nuevo Plan presenta un nuevo enfoque de presentación y clasificación de los pasivos financieros, aunque más limitado porque solo distingue dos categorías a efectos de su valoración: pasivos financieros a coste amortizado y pasivos financieros a valor razonable. La entidad debe efectuar igualmente con motivo de la apertura una labor de clasificación de los pasivos financieros contabilizados al cierre del ejercicio aunque la práctica totalidad se encuadrarán en la categoría de los pasivos financieros a coste amortizado, limitándose la segunda a contener a los derivados financieros, salvo excepciones.

Una vez que la entidad haya clasificado sus pasivos financieros entre las dos categorías que regula la norma de reconocimiento y valoración 9, “Pasivos financieros”, a efectos de su valoración, deberá proceder a determinar los importes asignados a las nuevas cuentas o subcuentas representativas de los mismos en función del saldo existente a 31 de diciembre de 2014.

Además, en el caso de los acreedores presupuestarios y asimilados la nueva normativa establece una clasificación suplementaria para presentar dichos pasivos en el Balance de la entidad, desagregando las cuentas que recogen dichos saldos en cuatro divisionarias:

- Operaciones de gestión.
- Otras cuentas a pagar.
- Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Otras deudas.

Esta desagregación afectará, a los efectos del asiento de apertura, únicamente a los saldos que deban incluirse en las cuentas 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados”, 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto” y 418 “Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones”.

El criterio para la desagregación es la imputación presupuestaria (presente o futura) del pasivo financiero de acuerdo con lo establecido en la norma 6 de elaboración de las cuentas anuales, relativa al Balance. De acuerdo con ella:

a) Operaciones de gestión. Comprenderá todos los acreedores presupuestarios que no se incluyan en las otras agrupaciones y aquellos acreedores no presupuestarios ya vencidos pendientes de imputar a presupuesto y que deban incluirse en esta agrupación.

También incluirá, en todo caso, los acreedores presupuestarios o no presupuestarios derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

b) Otras cuentas a pagar. Recogerá los acreedores presupuestarios derivados del capítulo 8 “Activos financieros” del presupuesto de gastos.

c) Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Incluye los pasivos financieros que se originen con entidades del grupo, multigrupo y asociadas derivados del capítulo 9 “Pasivos financieros”, así como los procedentes del capítulo 3 “Gastos financieros” y los originarios del capítulo 6 “Inversiones reales” cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades, ya estén en cuentas de acreedores presupuestarios o no presupuestarios.

d) Otras deudas. Incluye los pasivos financieros que se originen con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas derivados del capítulo 9 “Pasivos financieros”, así como los procedentes del capítulo 3 “Gastos financieros” y los originarios del capítulo 6 “Inversiones reales” cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades, ya estén en cuentas de acreedores presupuestarios o no presupuestarios.

En el caso de la cuenta 418 “Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones”, la desagregación será en las mismas divisionarias de cuatro cifras con el siguiente contenido:

a) Operaciones de gestión. Comprenderá todos los acreedores por devolución de ingresos presupuestarios que no se incluyan en las otras agrupaciones.

También incluirá, en todo caso, los acreedores por devolución de ingresos presupuestarios procedentes de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

b) Otras cuentas a pagar. Recogerá los acreedores por devolución de ingresos presupuestarios derivados del capítulo 8 “Activos financieros”.

c) Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Incluye los pasivos financieros que se originen con entidades del grupo, multigrupo y asociadas derivados del capítulo 9 “Pasivos financieros”, así como los procedentes de devoluciones de ingresos de naturaleza financiera del capítulo 5 “Ingresos patrimoniales” y los del capítulo 6 “Enajenación de inversiones reales” cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades.

d) Otras deudas. Incluye los pasivos financieros que se originen con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas derivados del capítulo 9 “Pasivos financieros”, así como los derivados de devoluciones de ingresos de naturaleza financiera del capítulo 5 “Ingresos patrimoniales” y los del capítulo 6 “Enajenación de inversiones reales” cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades.

2. Ajuste del valor para los pasivos financieros que se deban valorar por el valor razonable.

Por último, y como excepción a lo prescrito en la disposición transitoria primera de que todos los elementos patrimoniales se valorarán por su valor contable al cierre del ejercicio de 2014, los pasivos financieros que se clasifiquen en la categoría de “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados” deberán modificar su valor contable para reflejar dicho valor razonable.

Estos pasivos financieros se valorarán por su valor razonable en la fecha de apertura del balance. Las diferencias que se produzcan entre dicho valor y su valor contable a 31 de diciembre de 2014 se imputarán a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”, a través del oportuno asiento de ajuste en partida doble.

6. Transferencias y subvenciones.

En relación con este apartado la entidad debe comprobar si de los expedientes relativos a transferencias y subvenciones, tanto concedidas como recibidas, que se hallen en curso a 31 de diciembre de 2014, puede derivar la existencia de algún nuevo pasivo a 1 de enero de 2015, de conformidad con los criterios previstos en la norma de reconocimiento y valoración 18, “Transferencias y subvenciones”.

En concreto, por lo que se refiere a las transferencias y subvenciones concedidas, la entidad habrá de verificar si resulta procedente dar de alta la Provisión para transferencias y subvenciones por estar pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. En caso afirmativo, el alta se producirá mediante el oportuno asiento de ajuste en partida doble, cargando la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores” y abonando las cuentas 148 “Provisión a largo plazo para transferencias y

subvenciones” y 588 “Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones”, por los importes que procedan.

En relación con las subvenciones recibidas, la entidad deberá verificar si las mismas tienen carácter “reintegrable” o “no reintegrable” de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración citada, y sólo en el caso de que la subvención se considere “reintegrable” procederá efectuar un ajuste. Dicho ajuste consistirá en dar de alta el pasivo existente a través del oportuno asiento en partida doble, siendo la cuenta de cargo la 120 “Resultados de ejercicios anteriores” y las cuentas de abono la 172 “Deudas a largo plazo transformables en subvenciones” y la 522 “Deudas a corto plazo transformables en subvenciones”, por los importes que procedan.

7. Activos construidos o adquiridos para otras entidades (Inversiones gestionadas para otros entes).

De conformidad con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración 12, “Activos construidos o adquiridos para otras entidades”, las inversiones gestionadas para otros entes públicos que figuren en el asiento de cierre de la contabilidad de 2014 podrán encontrarse en uno de los siguientes supuestos:

- a) Construcción de bienes, pudiendo estimarse con suficiente grado de fiabilidad los ingresos y los costes asociados al correspondiente contrato, convenio o acuerdo de construcción.
- b) Construcción de bienes, no pudiendo estimarse con suficiente grado de fiabilidad los ingresos y los costes asociados al contrato, convenio o acuerdo, y adquisición de bienes (es decir, no construcción directa por la entidad gestora).

En general, las inversiones gestionadas para otros entes que figuren en el asiento de cierre de 2014 se encontrarán en alguno de los casos previstos en el apartado b) anterior, por ello, analizamos en primer lugar la incidencia en la apertura de la contabilidad de 2015 de este supuesto de inversiones gestionadas.

En los casos del apartado b) el saldo a 31 de diciembre de 2014 de la cuenta 230 “Inversiones gestionadas para otros entes públicos” se reclasificará en la cuenta 370 “Activos construidos o adquiridos para otras entidades”.

Además, en el caso de que la entidad gestora hubiese recibido financiación durante el proceso de construcción o adquisición, por las cantidades recibidas se practicaría un asiento de ajuste en partida doble, abonando la cuenta 416. “Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades” y cargando la cuenta 120. “Resultados de ejercicios anteriores”.

Por su parte, la entidad beneficiaria del bien reclasificará el saldo de la cuenta de inmovilizado en la que hubiese registrado las cantidades entregadas a la entidad gestora, incorporándolo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 239 “Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias”.

En el caso de las inversiones gestionadas del apartado a), el saldo a 31 de diciembre de 2014, de la cuenta 230 "Inversiones gestionadas para otros entes públicos" se traspasará a la cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores".

Además:

- Si la financiación recibida en su caso hubiera excedido de la correspondiente al grado de avance o realización de la obra al final del ejercicio 2014, la entidad gestora efectuará un asiento de ajuste en partida doble en el que se abonará la cuenta 416. "Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades" y se cargará la cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores", por el importe del exceso de financiación recibido.
- Si la financiación recibida (o no recibida) hubiera sido inferior a la correspondiente al grado de avance o realización de la obra al final del ejercicio 2014, el asiento de ajuste en partida doble a practicar por la entidad gestora consistiría en cargar la cuenta 446. "Deudores por activos construidos o adquiridos para otras entidades pendientes de certificar" y abonar la cuenta 120. "Resultados de ejercicios anteriores", por el importe en que la financiación correspondiente al grado de avance exceda a la financiación recibida.

Igual que en las inversiones gestionadas del apartado b), en las del apartado a) la entidad beneficiaria del bien reclasificará el saldo de la cuenta de inmovilizado en la que hubiese registrado las cantidades entregadas a la entidad gestora, incorporándolo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 239 "Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias".

8. Operaciones financieras de cobertura y gestión del riesgo del tipo de interés y del tipo de cambio.

Las entidades contables deberán identificar las operaciones de este tipo que tienen vigentes a la fecha de la apertura contable de 2015 y determinar si cumplen o no las condiciones para ser consideradas coberturas contables, de acuerdo con lo señalado en la norma de reconocimiento y valoración 10, "Coberturas contables".

Las operaciones financieras que apliquen el tratamiento contable especial de la citada norma deberán cumplir una serie de requisitos cualitativos y cuantitativos que impone la misma, empezando por el propio acto de la designación formal de dicha operación financiera como cobertura contable a la fecha de la apertura contable de 2015.

Los saldos contables relacionados con operaciones financieras de cobertura y gestión del tipo de interés y del tipo de cambio deberán ser objeto de reclasificación y, en su caso, de revalorización.

El Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales prevé que las entidades locales puedan suscribir estas operaciones para cubrir los riesgos citados en el párrafo anterior cuando emitan o formalicen operaciones de crédito que puedan verse afectadas por dichos riesgos.

Las operaciones financieras de cobertura y de gestión del riesgo, existentes a 31 de diciembre de 2014, se reclasificarán en las cuentas correspondientes del nuevo Plan contable y, en su caso, serán objeto de modificación de su valor contable cuando dichas operaciones deban valorarse de acuerdo con el valor razonable.

Aquellas operaciones de cobertura y de gestión del riesgo que no puedan calificarse como coberturas contables, de acuerdo con lo señalado en la norma de reconocimiento y valoración 10, “Coberturas contables”, una vez reclasificados sus saldos en las nuevas cuentas deberán valorarse a su valor razonable a fecha de 1 de enero de 2015. Las diferencias de valor, en más o en menos, modificarán el valor contabilizado de la operación financiera y la contrapartida será la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

Por lo que se refiere a aquellas operaciones que sean consideradas coberturas contables de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración antes citada y deban valorarse al valor razonable, se reevaluará su valor a la fecha de 1 de enero de 2015 de acuerdo con dicho criterio y la diferencia, en más o en menos, modificará el valor contabilizado y la contrapartida será la cuenta 134 “Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura”.

Las coberturas contables que no se valoran a valor razonable sino por el mismo criterio contable que la partida cubierta (por ejemplo, un préstamo a coste amortizado), no serán objeto de modificación en su valor registrado en el momento de la apertura contable.

Las modificaciones de valor que se produzcan como consecuencia de lo previsto en este apartado se contabilizarán a través del oportuno asiento de ajuste en partida doble.

9. Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público dependientes.

Hasta ahora no se contemplaba en la contabilidad de las entidades locales la relación de dependencia o vinculación patrimonial que existía entre éstas y sus entidades dependientes de derecho público (organismos autónomos, entidades públicas empresariales, consorcios, etc.), solo aquellas que existían con sociedades mercantiles a través del subgrupo 25 “Inversiones financieras permanentes”.

Con el nuevo Plan local, deberán recogerse como activos financieros las aportaciones patrimoniales realizadas por las entidades locales a sus entes dependientes o vinculados, incluyéndose entre éstas las adscripciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 de la norma de reconocimiento y valoración 18, “Transferencias y subvenciones” y en la norma 19, “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”.

Dado que recuperar en contabilidad todas las aportaciones que puedan tener dicha consideración y hayan sido efectuadas durante toda la “vida” de las entidades públicas dependientes por sus entidades propietarias puede ser bastante complicado y costoso, abogamos por limitar dicha activación, en los

casos de complejidad y coste elevado, a las adscripciones de bienes y derechos vigentes a la fecha de 1 de enero de 2015.

La entidad local reflejará un activo financiero por el valor contable del bien adscrito que se dio de baja en contabilidad en el momento de la adscripción. Es decir, por el valor del activo registrado en la contabilidad menos el importe, en su caso, de la amortización acumulada y de la antigua provisión por depreciación del inmovilizado. La cuenta de contrapartida será la 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

En el caso de no ser posible individualizar el coste de cada una de las adscripciones de bienes realizadas, se debería optar tal y como contempla la disposición transitoria primera por valorar el activo financiero por el patrimonio neto de la entidad participada corregido en el importe de las plusvalías no realizadas existentes a la fecha de 1 de enero de 2015.

Para valorar dicho patrimonio neto deberán tenerse en cuenta todos los ajustes realizados en la contabilidad de la entidad pública dependiente como consecuencia de la apertura de la contabilidad.

El alta de estos activos financieros en la contabilidad de la entidad se realizará a través del oportuno asiento de ajuste en partida doble.

10. Provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

Estas provisiones han sido introducidas de forma novedosa por el nuevo Plan contable y en concreto por la norma de reconocimiento y valoración 17, “Provisiones, activos y pasivos contingentes”. La entidad debe constatar la existencia o no de estos pasivos (obligaciones estimadas) a la fecha de la apertura de la contabilidad (1 de enero de 2015) y, en caso afirmativo, registrarlas por el valor actual que tengan a dicha fecha teniendo como contrapartida la cuenta representativa del bien de inmovilizado a que se refieran.

El alta de estos pasivos en la contabilidad de la entidad se realizará a través del oportuno asiento de ajuste en partida doble.

VI. MODIFICACIONES A LA VERSIÓN ANTERIOR (de julio de 2014).

Se ha modificado el contenido de la Nota 5 “Pasivos financieros” del apartado V “Notas o aspectos particulares”, en lo relativo a la clasificación en cuentas de segundo orden de las deudas por operaciones presupuestarias, para facilitar la comprensión de la clasificación. Así, se han especificado de forma particular los criterios de clasificación de los pasivos financieros recogidos en la cuenta 418 “Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones”, dado que los mismos se imputan al presupuesto de ingresos, a diferencia del resto de pasivos financieros presupuestarios que se imputan al presupuesto de gastos de la entidad.

También se ha modificado la reclasificación de la cuenta 502 “Empréstitos y otras emisiones análogas por Operaciones de Tesorería”, del apartado IV “Cuentas del asiento de cierre de 2014 y traspaso al asiento de apertura de 2015” de este documento, por ser errónea.

Por último, se ha aprovechado la ocasión para corregir los errores ortográficos y gramaticales detectados.