

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

PRESENTACIÓN

El objetivo del presente documento es presentar 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/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado 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/1782/2013, 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 ccl@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	8
V. NOTAS O ASPECTOS PARTICULARES	29
1. Inversiones destinadas al uso general.....	29
2. Arrendamiento financiero o leasing	30
3. Inmovilizaciones materiales	31
4. Activos financieros.....	32
5. Transferencias y subvenciones	34
6. Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público dependientes de la entidad.....	35
7. Provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero	36

I. INTRODUCCIÓN.

El ejercicio 2015 será el primero en el que se aplique el nuevo Plan de Cuentas Local Simplificado (PCS). La adaptación al nuevo PCS 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/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la nueva Instrucción del modelo simplificado 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 PCS, 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 determinan que con carácter previo a la realización del asiento de apertura, la entidad deberá analizar 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 de Cuentas Local Simplificado.

En el aspecto valorativo, tal y como enuncia la disposición transitoria primera de la Orden EHA/1782/2013, 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 activos financieros 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 y los activos financieros.

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 PCS 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 los 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”.

En el caso de los activos financieros, la nueva normativa contable contempla una nueva clasificación de dichos elementos patrimoniales a efectos de su valoración (dividiéndolos en tres categorías). De acuerdo con la elección que realice la entidad para la clasificación de sus activos 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.

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 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).

III. ASIENTO DE APERTURA.

La Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado 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 de Cuentas Local Simplificado 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 de Cuentas Local Simplificado 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 PCS (por ejemplo, contratos de arrendamientos 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 PCS de 2013, han de reconocerse en rúbricas diferentes a las contempladas en el PCS 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 activos 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/1782/2013 y salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del PCS 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, generalmente, en la cuenta 101 “Patrimonio recibido” del PCS de 2013.</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 13 “Transferencias y subvenciones” (punto 4) y 14 “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 cuenta 101 “Patrimonio recibido” 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 13 “Transferencias y subvenciones” (punto 2 b.2) y 14 “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</p>	

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”, por el saldo restante de la cuenta.

107 Patrimonio entregado en adscripción

Ajustes: Baja	
---------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta 107 se integrará en la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

108 Patrimonio entregado en cesión

Ajustes: Baja	
---------------	--

Observaciones:

De acuerdo con las normas de reconocimiento y valoración 13 “Transferencias y subvenciones” (punto 4) y 14 “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.

El saldo de la cuenta 108 se dará de baja incorporándolo a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

109 Patrimonio entregado al uso general

Ajustes: Baja	
---------------	--

Observaciones:

El saldo de la cuenta 109 se incorporará a la cuenta 120 “Resultados de ejercicios anteriores”.

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

120 Resultados de ejercicios anteriores	
Ajustes: Varios	
Observaciones: No precisa reclasificación. 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.	

129 Resultados del ejercicio	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación. <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>	

170 Préstamos y otras deudas a largo plazo	
Ajustes: Varios	<p>Ver cuenta 270 "Gastos a distribuir en varios ejercicios"</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 270 "Gastos a distribuir en varios ejercicios", referidos a deudas contabilizadas en la cuenta 170.</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". - 178 "Otras deudas a largo plazo". 	

180 Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo	
Ajustes:	
<p>Observaciones:</p> <p>No precisa reclasificación</p>	

200 Terrenos y bienes naturales	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 230 "Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos" 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 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos” del nuevo Plan contable.</p>	

202 Bienes comunales	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos” 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 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos” del nuevo Plan contable.</p>	

210 Inmovilizado inmaterial	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 200 “Inmovilizado intangible” del nuevo Plan contable.</p>	

220 Terrenos y bienes naturales

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

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

- 210 "Terrenos y bienes naturales".
- 220 "Inversiones en terrenos".
- 230 "Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos".
- 231 "Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos".

221 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:

- 211 "Construcciones".
- 221 "Inversiones en construcciones".
- 230 "Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos".
- 231 "Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos".

222 Instalaciones técnicas

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

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

- 215 "Instalaciones técnicas y otras instalaciones".
- 230 "Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos".

223 Maquinaria y 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”. - 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos”. 	

226 Mobiliario	
Ajustes: Reclasificación	
<p>Observaciones:</p> <p>El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 216 “Mobiliario” del nuevo Plan contable.</p>	

227 Equipos para procesos de información	
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"> - 217 “Equipos para procesos de información”. - 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos”. 	

228 Elementos de transporte	
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"> - 218 “Elementos de transporte”. - 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y otros anticipos”. 	

229 Otro inmovilizado material	
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"> - 219 “Otro inmovilizado material”. - 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos”. 	

240 Terrenos	
Ajuste: 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"> - 240 “Terrenos del Patrimonio público del suelo”. - 243 “Patrimonio público del suelo en curso y anticipos”. 	

241 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"> - 241 “Construcciones del Patrimonio público del suelo”. - 243 “Patrimonio público del suelo en curso y anticipos”. 	

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

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

250 Inversiones financieras permanentes	
Ajustes: Varios	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 cuentas siguientes del nuevo Plan contable, según corresponda:</p>	

- 260 "Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio".
- 261 "Valores representativos de deuda a largo plazo".
- 262 "Créditos a largo plazo".
- 266 "Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda".
- 267 "Intereses a largo plazo de créditos".
- 268 "Imposiciones a largo plazo".

260 Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo

Ajustes:

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 270 "Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo". del nuevo Plan de cuentas

270 Gastos a distribuir en varios ejercicios

Ajustes: Baja

Observaciones:

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.

El importe que presente en el cierre del ejercicio la cuenta 270 "Gastos a distribuir en varios ejercicios" y que se corresponda con gastos financieros diferidos minorará el saldo de las cuentas de pasivo siguientes, según corresponda:

- 170 "Préstamos y otras deudas a largo plazo".
- 520 "Préstamos y otras deudas a corto plazo".

El importe del saldo de la cuenta que no se corresponda con gastos financieros diferidos deberá ser dado de baja contra la cuenta 120 "Resultados de ejercicios anteriores".

No obstante lo anterior, 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 200 “Inmovilizado intangible” 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

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en 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, de acuerdo con la naturaleza del bien, en las cuentas 281 “Amortización acumulada del inmovilizado material”, en su desarrollo por divisionarias, y 282 “Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias”.

282 Amortización acumulada del inmovilizado material

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en alguna o algunas de las divisionarias de la cuenta 281 “Amortización acumulada del inmovilizado material” 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.

400 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 401 "Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados" del nuevo Plan contable.

Esta reclasificación no supone un ajuste por la aplicación del nuevo Plan contable sino que es una operación habitual en la apertura de la contabilidad como consecuencia del cierre del ejercicio presupuestario.

401 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

408 Acreedores por devolución de ingresos	
Ajustes: Reclasificación	
Observaciones: El saldo de la cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 418 “Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones” del nuevo Plan contable.	

410 Acreedores por I.V.A. soportado	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

413 Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto	
Ajuste:	
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

Observaciones:

El saldo de esta cuenta deberá reclasificarse en la cuenta 431 “Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados” del nuevo Plan contable.

Esta reclasificación no supone un ajuste por la aplicación del nuevo Plan contable sino que es una operación habitual en la apertura de la contabilidad como consecuencia del cierre del ejercicio presupuestario.

431 Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

440 Deudores por I.V.A. repercutido

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

443 Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

No precisa reclasificación.

444 Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento

Ajustes: Reclasificación

Observaciones:

El saldo de la cuenta deberá traspasarse a la cuenta 265 "Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento" del nuevo Plan contable.

449 Otros deudores no presupuestarios

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

470 Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

471 Organismos de Previsión Social, deudores

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

472 Hacienda Pública, IVA soportado

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

475 Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

476 Organismos de Previsión Social, acreedores

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

477 Hacienda Pública, I.V.A. repercutido

Ajustes:

Observaciones:

No precisa reclasificación.

490 Provisión para insolvencias

Ajustes: Reclasificación

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.

520 Préstamos y otras 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:

- 520 "Deudas a corto plazo con entidades de crédito".
- 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.

526 Intereses a corto plazo de préstamos y otras 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:

- 527 “Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito”.
- 528 “Intereses a corto plazo de otras deudas”.

540 Inversiones financieras temporales

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 cuentas del nuevo Plan contable, según corresponda:

- 540 “Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio”.
- 541 “Valores representativos de deuda a corto plazo”.
- 542 “Créditos a corto plazo”.
- 548 “Imposiciones a corto plazo”.

Aquellas inversiones en instrumentos de patrimonio y en valores de renta fija que se recojan en las subcuentas 540 y 541, respectivamente, y se clasifiquen en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados” deberán ser valoradas de acuerdo con su valor razonable a la fecha de 1 de enero de 2015.

541 Intereses y dividendos 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:

- 545 “Dividendo a cobrar”.
- 546 “Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda”.
- 547 “Intereses a corto plazo de créditos”.

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

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

558 Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

559 Otras partidas pendientes de aplicación	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

560 Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

565 Fianzas y depósitos constituidos a corto plazo	
Ajustes	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

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.	

574 Caja restringida	
Ajustes:	
Observaciones: No precisa reclasificación.	

575 Bancos e instituciones de crédito. 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.	

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, 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 si pueda determinarse un valor fiable, dichos elementos patrimoniales, que fueron construidos o adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor del PCS 2013 y 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”.

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. Ahora se califican como inmovilizado material frente al criterio anterior de considerarlos inmovilizado inmaterial.

El PCS de 2004 permitía la activación de los contratos financieros de los gastos de leasing por diferencia entre el pasivo total (capital más intereses) y el valor al contado del bien. Bajo el PCS 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, eliminado su saldo contra la deuda a corto y a largo plazo, que figuraba en balance a 31 de diciembre de 2014. La cancelación de estos gastos activados no afectará al patrimonio neto.

Se reclasifica también la amortización acumulada, antes se contabilizaba como amortización del inmovilizado inmaterial y ahora es considerada depreciación del inmovilizado material.

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 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 270 “Gastos a distribuir en varios ejercicios” (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 170 “Préstamos y otras deudas a largo plazo” verá reducido su saldo en 1.500 y la 520 “Préstamos y otras deudas 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 179 “Otras deudas a largo plazo” y 529 “Otras deudas 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 de 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 la suma de la parte de las cuotas del arrendamiento que corresponda a la recuperación del coste del bien durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra, 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 rubricas 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 serán 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 elementos patrimoniales que se encontraran a 31 de diciembre en fase de adaptación, construcción o montaje y que se hallen contabilizadas en el antiguo subgrupo 22, a través del adecuado desarrollo, deberán reclasificarse a la cuenta 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos” del nuevo Plan contable.

b) Inversiones inmobiliarias.

De acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración 4, “Inversiones inmobiliarias”, éstas son inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) 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.

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 deberá reclasificarse en la cuentas 282 “Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias” el saldo por amortización acumulada.

Aquellos elementos patrimoniales que se encontraran 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.

Si alguno de los bienes de inmovilizado material se hubiera recibido en virtud de adscripción o cesión gratuita de uso por un período inferior a la vida económica del bien recibido, de conformidad con el apartado 2 de la norma de reconocimiento y valoración 14, “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”, la entidad (beneficiaria) deberá reclasificar el bien en la cuenta 200 “Inmovilizado intangible”.

Cuando las cuentas de inmovilizado del asiento de cierre de 2014 incluyan anticipos realizados, éstos deberán reclasificarse en las cuentas correspondientes de anticipos para inmovilizaciones (200 “Inmovilizado intangible”, 230 “Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos”, 231 “Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos” o 243 “Patrimonio público del suelo en curso y anticipos”) del nuevo Plan contable.

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 PCS 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 o mantenerlas hasta el momento de su vencimiento.

Una vez que la entidad haya clasificado sus activos financieros en las tres categorías que regula la norma de reconocimiento y valoración 7, “Activos financieros”, a efectos de su valoración, deberá proceder a determinar los importes asignados a las nuevas cuentas representativas de los mismos en función del saldo existente a 31 de diciembre de 2014.

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 de 2014, los activos financieros que se clasifiquen en la categoría de “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados” deberán ser objeto de modificación en su valor contable para reflejar dicho valor razonable a la fecha de la apertura.

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 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 en partida doble.

En este proceso de registrar a valor razonable determinados instrumentos financieros que se clasifiquen en la categoría citada anteriormente también debe tenerse en cuenta que para valorar dichos activos financieros a dicho valor deberemos aplicar los criterios establecidos en el nuevo Plan en la norma de reconocimiento y valoración 7 “Activos financieros” en relación con la valoración posterior.

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 25 €/acción y la del cuarto trimestre es de 23 €/acción.

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 y procede a integrar el valor registrado de la participación en la cuenta 540 "Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio" del nuevo Plan contable.

A su vez, para completar el registro de la participación por el valor razonable, la cuenta 540 "Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio" debe reflejar en su saldo dicho valor por lo que debemos comparar el valor contable traspasado 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 € y el valor razonable es la cotización a 1 de enero de 2015 (en este caso, 25 €/acción por ser la cotización más cercana). La diferencia entre dichos valores (1.250 € - 1.000 €) deberá dar lugar a un ajuste en contabilidad mediante el correspondiente asiento contable que por el importe de 250 € supondría un cargo en la cuenta 540 y un abono en la cuenta 120.

5. 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 13, "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.

6. 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 13 “Transferencias y subvenciones” y en la norma 14 “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 u oportunos asientos de ajuste en partida doble.

7. 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 12, "Provisiones". 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 nominal de los desembolsos que supongan 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 u oportunos asientos de ajuste en partida doble.