

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

6710 Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994 (PGCP'94), ha sido el plan contable marco para todas las Administraciones Públicas. Este plan contable tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa (PGC) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las Administraciones Públicas.

La Orden que aprobó el PGCP'94 estableció que se debía aplicar obligatoriamente por las Administraciones Públicas estatales a partir del 1 de enero de 1995. Mediante Resoluciones de la Intervención General de la Administración del Estado se aprobaron con posterioridad adaptaciones concretas a la Administración General del Estado, a las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social, a algunos Organismos Autónomos y a otras entidades que deben aplicar el PGCP'94.

Por lo que afecta a las Entidades Locales, de acuerdo con el artículo 203 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el artículo único del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, la competencia para aprobar el Plan General de Contabilidad, que debe ser conforme al Plan General de Contabilidad Pública, le corresponde al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda). Mediante las Órdenes EHA/4041/2004, EHA/4042/2004 y EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, se aprobaron las Instrucciones del modelo normal, simplificado y básico de contabilidad local, que tuvieron como objetivo fundamental adaptar los criterios contables para las entidades locales a los principios recogidos en el PGCP'94 y que sustituyeron a las Instrucciones de Contabilidad aprobadas en el año 1990.

Todas las reformas de la contabilidad pública realizadas en nuestro país han pretendido alcanzar el objetivo de la normalización contable. Este objetivo ha seguido distintas líneas: en primer lugar, se ha buscado la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas sometidas al PGCP; en segundo lugar, se ha pretendido, en la medida de lo posible, la normalización con los principios contables aplicables a las empresas y, por último, se han tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales.

En el ámbito de las normas internacionales, una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la elaboración de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB, «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público». Aunque en el ámbito de la contabilidad pública no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a aplicar las NIC-SP, por parte de la IFAC se recomienda su adopción, con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

Con la aprobación de este Plan General de Contabilidad Pública se pretende alcanzar varios objetivos:

En primer lugar, aunque las NIC-SP no tienen carácter obligatorio, como sucede en algunos casos en el ámbito de las empresas con las NIC-NIIF, se ha considerado conveniente adaptar el Plan General de Contabilidad Pública a dichas normas, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable en el sector público español.

En segundo lugar, la reforma mercantil en materia contable operada recientemente en nuestro país a través de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y el desarrollo reglamentario posterior mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad para la Pequeña y Mediana Empresa, hacen necesario modificar el PGCP'94. Para conseguir la normalización contable con el Plan de Contabilidad aplicable a las empresas, en la misma línea que la seguida con el PGCP'94, se ha tomado como modelo el Plan General de Contabilidad para la empresa, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

En tercer lugar, la experiencia en la aplicación del PGCP'94, las exigencias crecientes para mejorar la información en el sector público y los principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, han traído consigo la necesidad de incluir en las cuentas anuales una información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permita apoyar la adopción racional de decisiones. En este contexto, se han incluido por primera vez en las cuentas anuales del sector público información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que amplían los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

Por todo ello y, con el objetivo de continuar con el proceso de normalización contable señalado, la Intervención General de la Administración del Estado inició el proceso de modificación del PGCP'94 mediante la elaboración de un borrador de Plan General de Contabilidad Pública adaptado a las NIC-SP. A estos efectos, se creó un grupo de trabajo integrado por representantes de la Administración Estatal, Autonómica y Local y del ámbito académico, con el objetivo de analizar y debatir las propuestas de modificación al contenido de dicho borrador.

El Plan que ahora se aprueba sustituye al aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, y de acuerdo con lo previsto en el artículo único de esta orden, se aprueba con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas. Este artículo establece que será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal. Por lo que afecta a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social, la aplicación de este Plan requiere la elaboración por la Intervención General de la Seguridad Social de una adaptación del Plan General de Contabilidad Pública para su aprobación por la Intervención General de la Administración del Estado.

La disposición adicional única de la presente orden establece que la utilización en el ámbito del sector público administrativo estatal del modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración 2.ª del Plan General de Contabilidad Pública para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible requiere una autorización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

La disposición transitoria primera contiene las reglas generales para la transición al Plan General de Contabilidad Pública en el primer ejercicio de su aplicación. Por lo que afecta a la valoración de los elementos patrimoniales, con una idea de simplificación, se mantiene, con carácter general, la valoración existente a dicha fecha, con las excepciones recogidas en la disposición transitoria segunda. La contrapartida de los ajustes realizados será la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», con las excepciones previstas en la disposición transitoria segunda.

En la disposición transitoria segunda se recogen las reglas para la valoración y registro de determinadas partidas cuyos criterios de registro y reconocimiento sufren cambios en el Plan General de Contabilidad Pública, como son las infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico existentes con anterioridad a su entrada en vigor, determinados activos y pasivos financieros y las inversiones realizadas por la entidad en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo o asociadas. Esta disposición recoge también el traspaso de las cuentas que afectan al patrimonio recibido y entregado en cesión y en adscripción, y al patrimonio entregado al uso general.

La disposición transitoria tercera contiene la información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública. Así, con la finalidad de facilitar su elaboración, se establece que no se van a reflejar en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa, las cifras del ejercicio o ejercicios anteriores, sin perjuicio de que en la memoria de dichas cuentas se reflejen el balance y la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio anterior. Asimismo, en la memoria de estas cuentas anuales se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

La disposición transitoria cuarta regula la vigencia de las adaptaciones del PGCP'94 aplicables a las entidades del sector público administrativo estatal en todo aquello que no se oponga a lo establecido en la presente orden.

La disposición derogatoria única, establece la derogación de todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente orden, derogando expresamente la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

La disposición final única establece la entrada en vigor de la presente orden el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado. No obstante, para las entidades del sector público administrativo estatal, será aplicable a partir del 1 de enero de 2011, sin perjuicio de lo establecido en el artículo único para las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.

El Plan General de Contabilidad Pública, que se aprueba por esta orden, se estructura en cinco partes que van precedidas de una introducción en la que se explican las características fundamentales del Plan General de Contabilidad Pública y las principales diferencias con respecto al PGCP'94.

La primera parte, marco conceptual de la contabilidad pública, recoge los documentos que integran las cuentas anuales, los principios contables públicos, los requisitos de la información contable, las definiciones de los elementos de las cuentas anuales y los criterios generales de registro y de valoración de los mismos, que deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Este marco conceptual armoniza los conceptos contables básicos y constituye el soporte para el análisis y la interpretación de las normas contables.

La segunda parte, normas de reconocimiento y valoración, contiene el desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual. En ella se recogen los criterios de registro y valoración aplicables a diversos elementos patrimoniales.

La tercera parte, cuentas anuales, incluye las normas de elaboración de dichas cuentas, en las que se recogen las reglas que afectan a su formulación, así como las normas aclaratorias a cada uno de los documentos que las integran. Las cuentas anuales de las entidades deberán adaptarse a los modelos establecidos en esta parte del Plan General de Contabilidad Pública. El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria son los documentos que integran dichas cuentas anuales.

La cuarta parte, cuadro de cuentas, contiene los grupos, subgrupos y cuentas, manteniendo la clasificación decimal del PGCP'94. Las cuentas de los grupos 1 a 5 contienen las cuentas de balance, los grupos 6 y 7 las de gestión y demás componentes del resultado. Se han incorporado dos nuevos grupos, el 8 y el 9, para incluir los gastos e ingresos imputados al patrimonio neto, respectivamente. Como novedad hay que resaltar la supresión del carácter obligatorio de las cuentas de control presupuestario del grupo 0 (cuentas que reflejan respecto a los créditos para gastos y a las previsiones de ingresos

que figuran en el presupuesto, así como respecto a los anticipos de tesorería, las fases que preceden al reconocimiento de la obligación o del derecho), ya que estas operaciones no tienen efectos de carácter económico patrimonial, sin perjuicio de que se registren por partida simple en la contabilidad de desarrollo de ejecución del presupuesto y se facilite la correspondiente información en las cuentas anuales.

La quinta parte, definiciones y relaciones contables, incluye las de los grupos, subgrupos y cuentas previstas en la cuarta parte. Las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar todas las posibilidades que las mismas admiten.

La aprobación de esta orden se realiza a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, de acuerdo con las competencias que a dicho Centro Directivo le otorga el artículo 125.1.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, para promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en materia contable atribuida al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda) por esta Ley y proponer a éste la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública.

El artículo 124.a) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, atribuye al Ministro de Hacienda (actual Ministra de Economía y Hacienda), a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, la competencia para aprobar el Plan General de Contabilidad Pública, en el que se recogerán y desarrollarán los principios contables públicos.

En su virtud, de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Artículo único. Aprobación del Plan General de Contabilidad Pública.

Se aprueba, con el carácter de plan contable marco para todas las Administraciones Públicas, el Plan General de Contabilidad Pública, cuyo texto se inserta a continuación.

El Plan General de Contabilidad Pública será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal.

No obstante, la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública en el ámbito de la Seguridad Social requerirá su previa adaptación. De acuerdo con lo previsto en el artículo 125.3.b) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, corresponde a la Intervención General de la Seguridad Social elaborar la adaptación de dicho Plan a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social y someterlo para su aprobación a la Intervención General de la Administración del Estado.

Disposición adicional única. Aplicación del modelo de revalorización para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible en el sector público administrativo estatal.

En el ámbito del sector público administrativo estatal, la utilización del modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración 2.^a, «Inmovilizado material», del Plan General de Contabilidad Pública para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible precisará autorización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

Disposición transitoria primera. Reglas generales para la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, en el primer ejercicio de su aplicación.

1. La aplicación del Plan General de Contabilidad Pública, en la fecha de apertura del primer ejercicio de su aplicación, se efectuará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio en el que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad Pública, utilizando las mismas cuentas que en el asiento de cierre del ejercicio anterior, se ajustará dicho asiento de apertura con el fin de que a dicha fecha queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad Pública y se den de baja todas las partidas (todos los activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido por el mismo.

No obstante, las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y los bienes del patrimonio histórico existentes en la entidad con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública, pero no activadas en virtud de lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública anterior, podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no pueda efectuarse de forma fiable.

b) Asimismo, a dicha fecha se deberán efectuar las reclasificaciones de los elementos patrimoniales que corresponda, de acuerdo con las definiciones y los criterios contables incluidos en el Plan General de Contabilidad Pública.

2. Una vez efectuados los ajustes a que se refiere el apartado anterior, se mantendrá la valoración de todos los elementos patrimoniales, con las excepciones de la disposición transitoria siguiente.

A partir de dicha fecha las operaciones que afecten a los elementos patrimoniales referidos se efectuarán aplicando los criterios y normas del Plan General de Contabilidad Pública.

3. La contrapartida de los ajustes referidos en los apartados 1 y 2 anteriores será la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», con las excepciones previstas en la disposición transitoria segunda.

Disposición transitoria segunda. Reglas específicas para la valoración y registro de determinadas partidas.

A los efectos de lo establecido en el apartado 2 de la disposición transitoria primera, para la valoración inicial de las partidas que se relacionan en esta disposición se tendrán en cuenta las siguientes reglas especiales:

a) Patrimonio recibido en adscripción. El saldo de la cuenta representativa en el anterior Plan General de Contabilidad Pública del patrimonio recibido en adscripción se saldará contra la cuenta 100, «Patrimonio», a través de la subcuenta 1001, «Aportación de bienes y derechos».

b) Patrimonio entregado en adscripción y patrimonio entregado al uso general. El saldo de las cuentas representativas del patrimonio entregado en adscripción y del patrimonio entregado al uso general en el anterior Plan General de Contabilidad Pública se cancelará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

c) Patrimonio entregado en cesión. El saldo de la cuenta representativa del patrimonio entregado en cesión se cancelará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

d) Patrimonio recibido en cesión. El saldo de la cuenta representativa en el anterior Plan General de Contabilidad Pública del patrimonio recibido en cesión se saldará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el importe de la amortización acumulada correspondiente a los bienes recibidos en cesión que sean amortizables y contra 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.

e) Infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico. Cuando la entidad opte por la incorporación en el balance inicial de las infraestructuras, inversiones militares especializadas o los bienes del patrimonio histórico adquiridas o construidas con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública y no activadas, se darán de alta por su valor razonable a dicha fecha, siempre y cuando no pudiera 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».

f) Activos y pasivos financieros.

De acuerdo con la disposición transitoria primera, las cuentas en las que se hayan registrado los gastos a distribuir, o en su caso, los ingresos a distribuir, del endeudamiento se saldarán contra las cuentas representativas de las correspondientes deudas. Además, los activos y pasivos financieros se clasificarán a la fecha de la apertura, en

las categorías que correspondan de las previstas en las normas de reconocimiento y valoración 8.^ª2 y 9.^ª2, teniendo en cuenta la situación y expectativas existentes a dicha fecha.

Los instrumentos financieros derivados se clasificarán en las categorías de «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados» o «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», según corresponda, a menos que se designen como instrumentos de cobertura y ésta cumpla los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

Asimismo para el cálculo del tipo de interés efectivo se tomará como fecha inicial de referencia la fecha de apertura del primer ejercicio de aplicación del Plan General de Contabilidad Pública.

Los activos y pasivos financieros que se clasifiquen en las categorías de «Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados» y «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», se valorarán por su valor razonable en la fecha del balance de apertura. Las diferencias que se produzcan como consecuencia de estas valoraciones se imputarán a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Los activos financieros que se clasifiquen como «Activos financieros disponibles para la venta» se valorarán igualmente por su valor razonable en la fecha del balance de apertura. Las diferencias que surjan de esta valoración se imputarán a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

El resto de activos y pasivos financieros, se valorarán por su valor contable al cierre del último ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública anterior, salvo las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas que se valorarán conforme lo previsto en el apartado g) siguiente.

g) Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública.

Las inversiones realizadas por la entidad en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo o asociadas con anterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública se valorarán, en aquellos casos en los que no pueda establecerse el valor contable correspondiente a su coste, por el valor recuperable de las mismas el primer día de la aplicación del citado Plan, para cuya determinación, salvo mejor evidencia, se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, dándose de alta contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

h) Coberturas contables.

Los instrumentos financieros derivados que se designen en la fecha de la apertura como instrumentos de cobertura, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado 5.1 de la norma de reconocimiento y valoración 10.^ª, «Coberturas contables». La diferencia que pudiera existir entre dicho valor y el valor contable por el que figuren en el balance de cierre del último ejercicio anterior a la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública se imputará a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Los activos o pasivos financieros que se hayan designado partidas cubiertas se valorarán en el balance de apertura según los criterios señalados en el punto f) anterior, según la categoría en la que se clasifiquen.

i) Provisiones por obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, se calcularán y contabilizarán por el valor actual que tengan a la fecha del balance de apertura contra la cuenta representativa del bien.

Disposición transitoria tercera. *Información a incluir en las cuentas anuales del primer ejercicio en el que se aplique el Plan General de Contabilidad Pública.*

Las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad Pública se deberán elaborar con los siguientes criterios:

1. No se reflejarán en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa, las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores.

Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de dichas cuentas anuales se reflejarán el balance y la cuenta del resultado económico patrimonial incluidos en las cuentas anuales del ejercicio anterior.

2. Asimismo, en la memoria de estas primeras cuentas anuales, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Disposición transitoria cuarta. *Desarrollos normativos anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad Pública.*

Las adaptaciones del Plan General de Contabilidad Pública anterior y otras disposiciones de desarrollo contable aplicables a las entidades del sector público administrativo estatal en vigor a la fecha de publicación de esta orden, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo establecido en la misma hasta que, en su caso, se aprueben las nuevas adaptaciones o disposiciones de desarrollo.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango en lo que contradigan o se opongan a lo dispuesto en la presente orden.

Queda derogada expresamente la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

No obstante, será aplicable, para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal, a partir del 1 de enero de 2011, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo único de esta orden respecto a las entidades que integran el Sistema de la Seguridad Social.

Madrid, 13 de abril de 2010.–La Vicepresidenta Segunda del Gobierno y Ministra de Economía y Hacienda, Elena Salgado Méndez.

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA

ANEXOS

Introducción

El Plan General de Contabilidad Pública, que se aprobó mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994 (en adelante, PGCP'94), ha continuado la línea iniciada con el primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981 para el logro de la normalización contable en el ámbito de las administraciones públicas y con la contabilidad empresarial. El PGCP'94 tomó como referencia el Plan General de Contabilidad para la empresa aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las administraciones públicas.

Como antecedentes del PGCP'94 y, entre las actividades que se desarrollaron dentro del proceso de reforma de la contabilidad pública, es preciso señalar la elaboración de Documentos de principios contables públicos por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. Esta Comisión se creó en el año 1990, a iniciativa de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE), estando integrada por un amplio elenco de profesionales de la contabilidad y representantes del mundo académico y de la administración pública, en sus tres niveles: estatal, autonómico y local, con el cometido de elaborar Documentos de principios contables públicos, con el carácter de recomendaciones, que inspirasen la normativa contable. Fruto del trabajo de esta Comisión fue la elaboración de los Documentos que recogen los principios y criterios contables a aplicar, entre otros, a los derechos, obligaciones, endeudamiento, transferencias y subvenciones, así como los requisitos de la información económico-financiera, constituyendo un marco conceptual de la contabilidad pública.

Como consecuencia de los criterios contables recogidos en los citados Documentos de principios contables públicos, se consideró necesario elaborar un nuevo Plan General de Contabilidad Pública, aprobándose el PGCP'94 como Plan contable marco para todas las administraciones públicas, que se aplicó de forma obligatoria a partir del 1 de enero de 1995 por las administraciones públicas estatales. En la actualidad, este PGCP'94 es aplicado por todas las entidades de la Administración Estatal y Local que aplican principios de contabilidad pública. En la Administración Local, mediante tres Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de noviembre de 2004, se aprobaron las Instrucciones del modelo normal, simplificado y básico de contabilidad local, que tuvieron como objetivo fundamental adaptar los criterios contables para las entidades locales a los principios recogidos en el PGCP'94, que por exigencia del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, deben ser conformes al citado PGCP'94. En las Comunidades Autónomas, aunque estas tienen competencias para determinar su régimen contable, se ha seguido también una tendencia general de normalización, aplicando directamente el PGCP'94 o un plan propio pero armonizado con dicho plan.

A partir del año 2003, la IGAE, a través de la Comisión de Contabilidad Pública, sucesora de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, ha continuado los trabajos de elaboración de estudios de contabilidad pública, y hasta la fecha actual se han aprobado los siguientes Documentos:

– «*Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*», en el año 2004. Recoge un marco conceptual y metodológico para la implantación de un sistema de contabilidad analítica en las entidades del sector público.

– «*Consolidación de cuentas anuales del sector público*», en el año 2006. Establece un conjunto de criterios generales que pueden servir como marco de referencia para la elaboración de cuentas consolidadas por las diferentes administraciones públicas españolas.

– «*Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público*», en el año 2007. Recoge los conceptos teóricos, clases de indicadores y el procedimiento a seguir en el diseño e implantación de los indicadores de gestión, así como la utilidad de la información que proporcionan estos indicadores en el marco de la gestión pública.

En el ámbito empresarial, en los últimos años la principal novedad en el proceso normalizador se produce con la aprobación del Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (en adelante NIC-NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Por aplicación del citado Reglamento, desde el 1 de enero de 2005 las sociedades cuyos valores hayan sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier estado miembro, deben aplicar las citadas NIC-NIIF en las cuentas consolidadas. Por lo que afecta al resto de sociedades, los Estados miembros pueden permitir o requerir a dichas sociedades que elaboren sus cuentas anuales o consolidadas de conformidad con las NIC-NIIF.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada para avanzar en este proceso de convergencia internacional, autorizando al Gobierno en su disposición final primera a aprobar el Plan General de Contabilidad para las empresas.

Esta reforma de la legislación básica contable, implicó la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad, como desarrollo básico y fundamental. El Plan General de Contabilidad para las empresas (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad para las pequeñas y medianas empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de Noviembre, ambos en vigor desde el 1 de enero de 2008.

Paralelamente, por lo que afecta a la reforma contable en el sector público, una de las novedades más importantes de los últimos años ha sido la aparición de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), a través del IPSASB «Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público» (inicialmente Comité del Sector Público). Las NIC-SP están basadas en las NIC-NIIF, con el objetivo de establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera por las administraciones públicas de los diferentes países. Las NIC-SP son normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del sector público diferentes de las empresas públicas.

En relación con las NIC-SP, es preciso destacar que no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a su aplicación, como sí ocurre en el ámbito empresarial con las NIC-NIIF aprobadas por el Reglamento de la Comisión Europea; no obstante, la IFAC recomienda su adopción con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

Cabe señalar que la Asamblea General de las Naciones Unidas adoptó en junio de 2006 la decisión de introducir las NIC-SP en un plazo no superior al año 2010, lo que permitirá elevar la calidad de los informes financieros con los correspondientes beneficios en los ámbitos del buen gobierno, la rendición de cuentas y la transparencia.

En nuestro país, la reforma de la contabilidad pública que se inició a principios de los años 80 y todas las reformas posteriores de la misma han pretendido alcanzar el objetivo de normalización contable. Este proceso ha seguido distintas líneas: en primer lugar, se ha buscado la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas administraciones públicas; en segundo lugar, se ha pretendido, en la medida de lo posible, la normalización con los principios contables aplicables a las empresas y, por último, se ha tomado como referente los pronunciamientos contables internacionales, en particular, las NIC-SP emitidas por la IFAC.

Por todo ello, y con el objetivo de continuar con el proceso de normalización contable señalado, la IGAE inició el proceso de modificación del PGCP'94, constituyendo un grupo de trabajo en el que han estado representadas las instituciones y colectivos relacionados con la contabilidad. En particular, el Grupo de Trabajo ha estado compuesto por representantes de la IGAE; de las Intervenciones Generales de las Comunidades Autónomas; de la Intervención General de la Seguridad Social; de órganos con competencias contables de las Entidades Locales; de la Dirección General de Presupuestos del Ministerio de Economía y Hacienda; del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas así como representantes del ámbito académico.

El Plan General de Contabilidad Pública ha sido elaborado por la IGAE, presentándolo al citado grupo de trabajo en el que se han analizado y debatido las propuestas de modificación. Una vez consensuado su contenido fue presentado a la Comisión de Contabilidad Pública, para su discusión y aprobación en la reunión celebrada el día 17 de Noviembre de 2008.

Este Plan General de Contabilidad Pública se concibe como un plan marco aplicable a todas las administraciones públicas que tiene como objetivos:

En primer lugar, aunque como ya se indicó anteriormente, las NIC-SP no tienen carácter obligatorio, se ha adaptado el Plan General de Contabilidad Pública a las NIC-SP emitidas por la IFAC, en aquellos aspectos que se han considerado necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable. Con la adaptación a las NIC-SP se mejora la calidad de la información contable, incluyendo información para apoyar la toma de decisiones de gestión y de los usuarios externos y facilitar una adecuada rendición de cuentas. También se logra una mejora en la comparabilidad de la información, aplicando unos criterios contables normalizados para operaciones que son similares en los diferentes países, incrementando, por tanto, la transparencia de la información contable.

Por otro lado, para conseguir la normalización contable con el PGC, en la misma línea que la seguida con el PGCP'94, se ha tomado como modelo el PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

Otro objetivo que se ha pretendido con este Plan General de Contabilidad Pública es incrementar la información proporcionada por las cuentas del PGCP'94. Para las entidades que aplican el PGCP'94, el resultado de la cuenta económico patrimonial no constituye un indicador suficiente para evaluar la gestión, como sucede en el ámbito de las empresas; la información financiera y presupuestaria debe ser complementada con información adicional que permita apoyar la adopción de decisiones para la gestión. En esta línea, se ha incluido por primera vez en la memoria de las cuentas anuales información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que contribuirán a mejorar la calidad de la información contable en el sector público.

Por último en relación con la interpretación del contenido de este Plan General de Contabilidad Pública, hay que señalar que no existe una aplicación directa de las NIC-SP, y ello sin perjuicio de que se configuren como un referente de toda futura disposición normativa que se incorpore a la contabilidad pública.

Por otro lado, cabe destacar que los Documentos de principios contables públicos aprobados por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, que constituyeron el marco conceptual del PGCP'94, se podrán seguir aplicando en aquellos aspectos que no se opongan a lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública.

El Plan General de Contabilidad Pública presenta la siguiente estructura y se divide en las siguientes partes:

- Primera parte: Marco conceptual de la contabilidad pública.
- Segunda parte: Normas de reconocimiento y valoración.
- Tercera parte: Cuentas anuales.
- Cuarta parte: Cuadro de cuentas.
- Quinta parte: Definiciones y relaciones contables.

Primera parte

El marco conceptual de la contabilidad pública constituye una novedad importante y recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel. Este marco conceptual sustituye y amplía la primera parte del PGCP'94, y contiene seis apartados: 1.º Imagen fiel de las cuentas anuales; 2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales; 3.º Principios contables; 4.º Elementos de las cuentas anuales; 5.º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales; 6.º Criterios de valoración.

En su redacción se ha tomado como marco de referencia la NIC-SP n.º 1: «*Presentación de estados financieros*»; el marco conceptual del IASB, con las características específicas del sector público; los Documentos de principios contables públicos y el marco conceptual de la contabilidad recogido en la primera parte del PGC.

El objetivo de las cuentas anuales, sigue siendo, como en el PGCP'94, mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Se introducen para ello dos documentos nuevos en las cuentas anuales: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Como novedad, se señala que al efecto de conseguir la imagen fiel a la que deben conducir las cuentas anuales, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica. Constituye un ejemplo de esta regla la contabilización del arrendamiento financiero, en el que la forma jurídica de una transacción puede tener una apariencia diferente del auténtico fondo económico, de tal manera, que si se siguieran únicamente las características derivadas de la forma jurídica, no reflejarían las cuentas anuales la imagen fiel de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos de: claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad. La mayor parte de estos requisitos de la información figuraban ya enunciados en la introducción del PGCP'94, y todos ellos se han incluido en el marco conceptual del nuevo Plan General de Contabilidad Pública pasando, por tanto, a ser obligatorios.

Entre los requisitos de la información de las cuentas anuales cabe destacar el de la fiabilidad, recogido en la NIC-SP 1. La información es fiable cuando esta libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que la información sea completa y objetiva, que prevalezca el fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica y que se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

Los principios contables se presentan agrupados, distinguiendo por un lado los de carácter económico patrimonial (gestión continuada, devengo, uniformidad, prudencia, no compensación, e importancia relativa) y por otro lado, los de carácter presupuestario (imputación presupuestaria, y desafectación). Los antiguos principios contables de precio de adquisición, de correlación de ingresos y gastos, de registro y de entidad contable, que figuraban en el PGCP'94, pierden su carácter de principios contables en este nuevo Plan General de Contabilidad Pública, si bien aparecen incluidos en otras partes del marco conceptual. Así, la correlación de ingresos y gastos y de registro pasan al apartado 5.º de criterios de registro o reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales, el principio de entidad contable pasa al apartado 1.º de imagen fiel, y el principio del precio de adquisición se incluye en el apartado 6.º, como un criterio de valoración más de los que figuran relacionados en este apartado.

Por lo que afecta al principio de prudencia, aunque en la NIC-SP 1 figura entre las características cualitativas de la información financiera, se ha incluido entre los principios contables, con el fin de lograr una homogeneidad con el PGC.

El principio de devengo se enuncia de forma más general, refiriéndose no sólo a los ingresos y gastos, sino también a los activos, pasivos y patrimonio neto, abarcando, por tanto este principio, a todas las operaciones de la entidad.

Una novedad a señalar, es la desaparición de la jerarquía de los principios contables, debiendo prevalecer, en casos de conflicto, el principio que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

La definición de los elementos de las cuentas anuales (activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, ingresos y gastos presupuestarios y cobros y pagos), en el apartado 4.º del marco conceptual, constituye otra novedad a resaltar.

Por lo que afecta a los activos, además de tener el control económico de los mismos, tiene que ser probable que la entidad obtenga en un futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. Se distingue, por tanto, entre los activos empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo portadores de «rendimientos económicos futuros» y activos empleados para suministrar bienes y servicios portadores de un potencial de servicio, que se trata de activos que generan flujos económicos sociales que benefician a la colectividad. Una de las consecuencias de la definición de los activos, es la desaparición de los conocidos en la anterior regulación como «activos ficticios», como los gastos a distribuir en varios ejercicios, que no reúnen los requisitos de activo en el Plan General de Contabilidad Pública.

Los pasivos se definen como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. Entre los pasivos se incluyen las provisiones. La actual provisión para grandes reparaciones no reúne la definición de pasivo, por lo que en el Plan General de Contabilidad Pública se contabiliza como una sustitución. Hay que resaltar como novedad, que de la propia definición de los pasivos como «obligaciones actuales», se deriva la necesidad, con carácter general, de actualizar su valor.

En relación con las definiciones de ingresos y gastos, constituye una novedad importante la previsión de que determinados ingresos y gastos se contabilicen directamente en el patrimonio neto, sin perjuicio, en su caso, de su posterior imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública no se identifica el concepto de ingreso con el componente positivo de la cuenta del resultado económico patrimonial, como sucedía en el PGCP'94. Tal es el caso, por ejemplo, de la valoración por el valor razonable de determinados activos, ya que mientras permanecen en balance y no se deterioran, el incremento por su valor razonable se imputa en una cuenta específica de patrimonio neto, o el de las subvenciones recibidas, que se contabilizan, con carácter general, como ingresos en una partida específica de patrimonio neto, imputándose con posterioridad al resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad. Una consecuencia de esta nueva categoría de ingresos y gastos imputados al patrimonio neto, es la necesidad de recoger en un nuevo estado de las cuentas anuales: «estado de cambios en el patrimonio neto», además de otras operaciones, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

En el apartado 5.º del marco conceptual «Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales», se recogen las condiciones que deben cumplir para su reconocimiento en dichas cuentas. Así, las condiciones que deben darse para que los activos se reconozcan en balance son, además de cumplir las definiciones del apartado 4.º anterior, que sea probable la obtención de rendimientos económicos o un potencial de servicio y que la valoración sea fiable. Por su parte, los pasivos se reconocerán cuando se considere probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, se entreguen o cedan recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio, y que su valor se pueda determinar con fiabilidad. Respecto a los ingresos y gastos, la fiabilidad en la valoración o estimación de los mismos es un requisito necesario para reconocerlos en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto. Por lo que afecta a los activos y pasivos, gastos e ingresos

que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el reconocimiento se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los actos de reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En todo caso, al menos, a la fecha de cierre, aunque no hayan sido dictados dichos actos, se reconocerán en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los gastos e ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha. En el PGCP'94, esta última referencia sólo se realizaba respecto a los gastos efectivamente realizados por la entidad.

Los criterios de valoración recogidos en el apartado 6.º del marco conceptual, son desarrollados posteriormente en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del Plan General de Contabilidad Pública, y la principal novedad es la incorporación del valor razonable, que se utiliza para la valoración de determinados activos y pasivos. En la valoración posterior del inmovilizado material y otros activos, se puede optar por utilizar el modelo de la revalorización, en sintonía con lo establecido en la NIC-SP 17, «*Propiedades, Planta y Equipo*» (p.39). En la contabilidad pública, la adopción de este criterio de valoración no está condicionado, como sucede en el ámbito empresarial, por la regulación tributaria, o por evitar el posible reparto de ingresos no realizados. En cualquier caso, el valor razonable tiene que estar referido a un valor de mercado fiable.

En relación con el valor residual de un activo, se destaca la diferencia entre vida útil y vida económica de un activo, ya que la primera hace mención a un concepto subjetivo del activo, en cuanto al periodo de utilización del mismo por la entidad, mientras que la vida económica es un concepto objetivo, relacionándolo con el período durante el cual el activo se espera que sea utilizable por uno o más usuarios.

Otro concepto que no se definía en el PGCP'94 es el valor realizable neto de un activo, que se define como el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado de manera natural o no forzada, deduciendo los costes necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Hay que mencionar también el valor en uso, que se define de forma diferente para los activos que incorporan rendimientos económicos futuros que para los activos portadores de potencial de servicio. Para los primeros, se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso enajenación, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo. Para los activos portadores de potencial de servicio, el valor en uso se define como el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio, estableciéndose que su determinación se realizará por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste para reflejar el uso ya efectuado del activo.

Otra novedad que hay que señalar es la definición del importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. Este importe recuperable se utiliza para calcular el deterioro del inmovilizado material, intangible, e inversiones inmobiliarias.

Por último, se incluye la definición del coste amortizado de un activo o pasivo financiero, que se utiliza en la valoración de créditos y débitos, que es el valor actual de los mismos utilizando para su actualización el tipo de interés efectivo. El coste amortizado es el importe al que inicialmente fue valorado un activo o pasivo financiero, menos los reembolsos del principal, más o menos, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, menos cualquier reducción de valor por deterioro en el caso de los activos financieros. El tipo de interés efectivo es el tipo que iguala el valor contable del activo o pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del mismo. Una de las consecuencias de este cambio en el criterio de valoración de las deudas es la desaparición de los «gastos a distribuir en varios ejercicios», ya que con

la nueva valoración al coste amortizado, los rendimientos implícitos pasan a devengarse y reconocerse como mayor valor de la deuda a lo largo de la vida de la misma utilizando el tipo de interés efectivo.

Segunda parte

Comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual. Estas normas son más amplias que las contenidas en la quinta parte «normas de valoración» del PGCP'94 y en ellas se incluyen criterios aplicables a diversos elementos patrimoniales.

Como novedad, en el inmovilizado material se incorpora en el precio de adquisición el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

Se permite, al igual que en el PGCP'94, la activación de los gastos financieros, pero se exigen unos mayores requisitos y condiciones para su activación.

En relación con el coste de producción, el tratamiento contable es el que estaba recogido en el PGCP'94, aunque se ha concretado algo más el proceso de distribución de los costes indirectos.

Como se ha comentado con anterioridad, hay que destacar como novedad la admisión en la valoración posterior del inmovilizado material del valor razonable, que está en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable sea poco significativo respecto a su valor real. Además, se han establecido unas cautelas respecto a la utilización de dicho valor razonable, ya que solo será aplicable en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Por lo que afecta a las permutas, se distinguen dos casos en función de si los activos intercambiados son o no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

El tratamiento contable de las provisiones para grandes reparaciones también experimenta un cambio respecto al PGCP'94. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones o inspecciones generales, y si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar, contabilizándose como una sustitución, dando de baja cualquier importe procedente de una gran reparación que pudiera permanecer en el valor contable del inmovilizado. Estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación o inspección general.

Por lo que afecta a las amortizaciones, señalar como novedad, que se permite la amortización del coste del terreno cuando incluya costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, amortizándose esa porción del terreno a lo largo del período en el que se obtengan los rendimientos económicos o el potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos.

En la norma se establece la necesidad de revisar periódicamente la vida útil y el método de amortización de los elementos del inmovilizado material, pudiendo utilizarse, entre otros, el método de amortización lineal, el de tasa constante sobre valor contable o el de suma de unidades producidas.

Hay que hacer mención a las correcciones valorativas por deterioro de valor que implican cambios con respecto al PGCP'94. Se determina, con carácter general, como la cantidad que exceda el valor contable a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa. Se entiende por importe recuperable el mayor entre el valor razonable menos sus costes de venta y su valor en uso. La determinación de este último valor, será diferente según se trate de activos portadores de rendimientos económicos o de potencial de servicio. La norma recoge las circunstancias que deberán tenerse en cuenta por la entidad al cierre del ejercicio para evaluar si existe algún indicio de deterioro.

Respecto al registro de los casos particulares del inmovilizado material: infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico, se produce un cambio importante. En el PGCP'94 estos bienes sólo se registraban en el activo cuando se estaba desarrollando la inversión, y se daban de baja con cargo a una cuenta de patrimonio, cuando se entregaban al uso general. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, se van a registrar en contabilidad cuando cumplan la definición de activo y los criterios de reconocimiento recogidos en los apartados 4.º y 5.º del marco conceptual, aplicándose en estos casos las normas de valoración del inmovilizado material. Por lo que afecta a los bienes del patrimonio histórico, teniendo en cuenta que en algunas ocasiones es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, o histórico-artístico quede reflejado en un precio de mercado, se ha regulado en la norma que, cuando no se puedan valorar de forma fiable, se dará información sobre los mismos en la memoria.

Las inversiones inmobiliarias constituyen una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. Estas inversiones están contempladas en la NIC-SP 16, «*Propiedades de Inversión*». Se trata de inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, a través de su arrendamiento o enajenación, y 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. A estas inversiones se les aplican los criterios de valoración del inmovilizado material y, dado que la NIC-SP exige la presentación separada en el balance de este tipo de inversiones, se ha incluido en las cuentas anuales, en el balance, una partida específica en el activo no corriente para singularizarlas.

Respecto al registro del inmovilizado intangible, se exige adicionalmente a los criterios de reconocimiento del activo del marco conceptual (probabilidad en la obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio y fiabilidad en la valoración), la necesidad de que el inmovilizado intangible sea identificable (por ser separable o haber surgido de derechos legales o contractuales).

Como novedad, y en sintonía con lo previsto en la norma internacional NIC-NIIF 38, «*Activos intangibles*», se contempla la posibilidad de que existan activos intangibles con vida útil indefinida, en aquellos casos en que no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad; por ejemplo: una licencia que se puede ir renovando constantemente a un coste que no se considera significativo. Estos activos no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro.

En cuanto al tratamiento contable de los gastos de investigación, aunque la NIC-NIIF 38 exige, con carácter general, su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias, con el objeto de lograr la armonización con el PGC aplicable a las empresas, en este Plan General de Contabilidad Pública se permite su activación cuando se cumplan determinadas condiciones estableciéndose su amortización durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años, teniendo, por tanto, el mismo tratamiento que el PGCP'94. Por lo que afecta a los gastos de desarrollo, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, si se cumplen todas las condiciones recogidas en la norma, la activación será obligatoria, a diferencia del PGCP'94, en el que la activación era opcional. Además, en cuanto a la amortización de los gastos de desarrollo capitalizados se efectuará durante la vida útil de los mismos que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años.

Cabe también mencionar el tratamiento contable de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien, que se contabilizan en una rúbrica del inmovilizado intangible. Este tratamiento contable no coincide con el del PGC de las empresas, en el que se tratan como inmovilizado material, ya que si los activos recibidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien se contabilizan en este nuevo Plan General de Contabilidad Pública como intangible, se ha considerado coherente que las inversiones realizadas sobre dichos bienes se contabilicen como mayor valor del intangible, siendo

estas operaciones más frecuentes en las administraciones públicas que en las empresas. En las adaptaciones al PGCP'94, aprobadas por Resoluciones de la Intervención General de la Administración del Estado, estas inversiones se consideraban gastos amortizables.

En otro inmovilizado intangible se recogen las concesiones administrativas; los derechos de traspaso; las cesiones de uso por período inferior a la vida económica, cuando no deban contabilizarse como arrendamiento financiero, y los aprovechamientos urbanísticos que detentan las entidades locales, siempre que no estén materializados en terrenos.

La norma de arrendamientos y otras operaciones de carácter similar introduce importantes novedades respecto al PGCP'94, por lo que afecta al arrendamiento financiero. La norma establece que el arrendamiento es financiero, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, regulando la norma los supuestos en los que se presume que se ceden todos los riesgos y ventajas.

Por lo que afecta a los activos portadores de potencial de servicio, se ha considerado necesario establecer criterios especiales en relación con el arrendamiento financiero. En este sentido, se presume, en todo caso, que para este tipo de activos la transferencia de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato no se produce cuando la entidad pública retiene el potencial de servicio público que dichos activos tienen incorporados al generar flujos económicos sociales que benefician a la colectividad.

La norma establece el registro contable de la operación desde la perspectiva del arrendatario y del arrendador. A diferencia del PGCP'94, en que el arrendatario registraba un inmovilizado inmaterial, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública el arrendatario registrará un activo, según la naturaleza del bien arrendado, siendo la contrapartida un pasivo financiero. El activo y el pasivo se contabilizan en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública por el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra y con exclusión de las cuotas de carácter contingente (importe que depende de una variable establecida en el contrato), así como los costes de los servicios y gastos que no se puedan activar. El arrendador, por su parte, registrará un derecho a cobrar por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador, y simultáneamente dará de baja el activo por su valor contable registrándose, en su caso, un resultado del ejercicio.

A diferencia del PGCP'94, se ha regulado de forma específica el tratamiento contable de la venta con arrendamiento posterior que, en la medida que se desprenda de las condiciones económicas de la operación que se trata de un método de financiación, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá resultados derivados de esta transacción, registrando el importe recibido con abono a una partida de pasivo financiero. El arrendador contabilizará la operación según lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Otra novedad del Plan General de Contabilidad Pública son los activos en estado de venta. Son activos clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se va a recuperar mediante su venta en un futuro próximo, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar esta clasificación, el activo debe estar disponible en sus condiciones actuales para la venta inmediata, y ésta ha de ser altamente probable, recogiendo la norma las circunstancias que se tienen que cumplir para considerar que esta venta sea altamente probable.

En sintonía con lo establecido en la norma NIIF-5, «*Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*», se ha incluido una partida específica en el activo corriente del balance para recoger estos activos, que no serán objeto de amortización. La norma recoge también el tratamiento contable de las reclasificaciones entre activos en estado de venta e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible o material, según se trate de activos contabilizados según el modelo de coste o el modelo de revalorización.

La norma 8.^a de activos financieros y la 9.^a de pasivos financieros constituyen una de las novedades más importantes del Plan General de Contabilidad Pública. En su redacción se ha tomado como referencia la NIC-SP- 15, «Instrumentos financieros: presentación e información a revelar», la NIC-NIIF-32, «Instrumentos Financieros», y la NIC-NIIF-39, «Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración».

En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública la valoración de estos activos y pasivos financieros no depende, como en el PGCP'94 de su naturaleza, sino de la clasificación inicial de los mismos, que dependerá, en algunos casos, de que la entidad tenga la intención de mantenerlos hasta el vencimiento, o venderlos en el corto plazo. La norma define los activos financieros como el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

Los activos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en: créditos y partidas a cobrar, inversiones mantenidas hasta el vencimiento, activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas y activos financieros disponibles para la venta.

En los créditos y partidas a cobrar, se incluyen además de los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual de la entidad, otros activos financieros, que no siendo instrumentos de patrimonio, ni negociándose en un mercado activo, generan flujos de efectivo de importe determinado o determinable, y respecto de los que se espera recuperar todo el desembolso realizado, excluido el deterioro crediticio.

En las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se incluyen valores de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado o determinable, que se negocian en un mercado activo y que la entidad tiene, desde su reconocimiento y en cualquier momento posterior, la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento.

En los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados se incluyen: los activos financieros, que negociándose en un mercado activo, se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo posterior de venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista y los derivados, excepto los que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, son las definidas en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales del sector público, aprobadas por el Ministerio de Economía y Hacienda.

Los activos financieros disponibles para la venta son todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las anteriores categorías.

Hay que mencionar como novedad, la valoración posterior a valor razonable de los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados y los activos financieros disponibles para la venta (excepto los instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo que se valorarán por su coste menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro), con la diferencia de que, en el caso de los disponibles para la venta, las diferencias en el valor razonable se registran en el patrimonio neto de la entidad, hasta su enajenación o deterioro, momento en el que se imputarán a resultados.

También hay que resaltar, como cambio respecto al PGCP'94, la necesidad de actualizar la valoración de los créditos y partidas a cobrar. No obstante, se ha establecido que los créditos y partidas a cobrar a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal. Las partidas a cobrar a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe entregado, cuando el efecto de la no actualización globalmente considerado sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad. Por lo que afecta a las fianzas y depósitos constituidos se valorarán siempre por el importe entregado sin actualizar.

Se introducen unas normas relativas a la reclasificación de activos financieros. La reclasificación va a suponer que los activos financieros pasen de una categoría a otra y, por lo tanto, ajustar sus valoraciones. La norma establece las condiciones en las que se pueden efectuar estas reclasificaciones y algunas limitaciones a las mismas.

Por último, la norma regula la baja de activos financieros. La principal novedad es la forma en la que se registra las cesiones de activos financieros cuando la entidad mantenga los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en cuyo caso, no dará de baja el activo financiero y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Por su parte, los pasivos financieros se definen como una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables.

Los pasivos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en: a) pasivos financieros al coste amortizado y b) pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Los pasivos financieros al coste amortizado incluyen los débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual; las deudas representadas en valores negociables con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y las que se espera recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior a un año desde su emisión; las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista; las deudas con entidades de crédito y otros débitos y partidas a pagar.

Los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados incluyen las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo u objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto en los que el acuerdo se fije a un precio fijo o igual al de emisión más la rentabilidad normal y los derivados, excepto los contratos de garantía financiera o si han sido designados como instrumentos de cobertura.

En la misma línea que los activos financieros, las partidas a pagar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal. Las partidas a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual se podrán valorar por su valor nominal y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe recibido cuando el efecto de la no actualización globalmente considerado sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad. Las fianzas y depósitos recibidos se valorarán siempre por el importe recibido sin actualizar.

Respecto a la baja de los pasivos financieros, con carácter general, se registrará cuando la obligación se haya cumplido o cancelado. No obstante, no se dará de baja el pasivo en el supuesto de compraventas dobles de pasivos propios cuando la posterior venta del pasivo recomprado se pacte a un precio fijo o a un precio igual al de venta más la rentabilidad normal del prestamista, ya que en estos casos el fondo económico de estas operaciones consiste en la concesión de un préstamo, o la constitución de un depósito financiero, actuando el pasivo propio recibido como garantía.

También hay que resaltar la inclusión del tratamiento contable de determinados instrumentos financieros que han ido apareciendo como consecuencia de la naturaleza dinámica de los mercados financieros. Como novedades hay que mencionar la inclusión del tratamiento contable del intercambio de pasivos financieros y los contratos de garantía financiera.

El tratamiento contable de las coberturas es otra de las novedades del Plan General de Contabilidad Pública, y mediante una operación de cobertura uno o varios instrumentos financieros denominados de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas. La norma recoge los elementos patrimoniales que pueden designarse como instrumentos de cobertura y como partidas cubiertas, así como los requisitos que deben cumplirse para

que una cobertura pueda calificarse como cobertura contable, la valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, así como la interrupción de la contabilidad de coberturas.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración n.º 11, «Existencias», hay que señalar como novedad la posibilidad, en la medida que sea significativo, de mantener un inventario por la prestación de servicios con contraprestación, en cuyo caso, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios, siempre que no se haya reconocido el ingreso correspondiente, en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 12, «*Inventarios*».

Al igual que en el PGCP'94, se establece la utilización con carácter general del método del precio medio o coste medio ponderado, admitiéndose el método FIFO cuando la entidad lo considere más conveniente para su gestión. Sin embargo, en línea con lo establecido en la NIC-SP 12, no se admite el método LIFO. También señala la norma que en el caso de que no se pueda asignar el valor por los métodos anteriores, se podrá determinar tomando el valor razonable menos un margen adecuado.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», también constituye una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. Se refiere a las inversiones gestionadas para otros entes en el PGCP'94, y en su redacción se ha tenido en consideración la NIC-SP 11, «*Contratos de construcción*».

Cuando se trate de construcción de los bienes, si los ingresos y los costes pueden ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos se reconocerán en el resultado del ejercicio en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio, y los costes se calcularán conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de existencias. Cuando los ingresos y los costes no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se construyen directamente por la entidad gestora, los costes asociados a la construcción o adquisición se reconocerán como existencias, reconociéndose los ingresos cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

Por tanto, se produce un cambio respecto al PGCP'94 en el que las inversiones gestionadas para otros entes públicos se incluían en el grupo 2 de inmovilizado, permaneciendo en el activo de la entidad hasta el momento de la entrega, en la que se contabilizaba la baja con imputación a una cuenta de gastos por subvenciones.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 13, «Moneda extranjera», define lo que se entiende como partidas monetarias y partidas no monetarias. En cada fecha de presentación de los estados financieros, las partidas monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado existente en esa fecha, (pudiéndose utilizar un tipo de cambio medio del periodo –como máximo mensual– salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el mismo) y las diferencias tanto positivas como negativas se reconocerán en la cuenta del resultado económico patrimonial, excepto las partidas designadas como instrumentos de cobertura a los que les serán de aplicación la norma de coberturas contables. La norma recoge el caso particular de los activos financieros monetarios clasificados como disponibles para la venta, en los que la parte del cambio asociada a cambios en el coste amortizado se reconocen como resultados del ejercicio, y los demás cambios de valor, se reconocen en el patrimonio neto.

Las partidas no monetarias se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fueron registradas, y las valoradas al valor razonable se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en la que se determinó el valor razonable y las diferencias de cambio se reconocerán en el patrimonio neto o en el resultado del ejercicio, en función de cómo se haya registrado cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial. Las amortizaciones se calcularán sobre el importe anteriormente calculado.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 14, «Impuesto sobre el valor añadido e impuesto general indirecto canario», no sufre cambios importantes respecto a la norma de reconocimiento y valoración correspondiente del PGCP'94. La norma precisa que, sin perjuicio de lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios y estimaciones contables y errores, no alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, en particular, los ajustes que sean consecuencia de la

regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectificaciones se reconocerán como gasto o ingreso en el resultado del ejercicio.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 15, «Ingresos con contraprestación», concreta los requisitos que debe cumplir la transacción para que se puedan reconocer los ingresos derivados de la misma. En el caso de ingresos por ventas, además de los criterios generales se deben cumplir los siguientes: a) que la entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas de tipo significativo, con independencia de la cesión o no del título legal de propiedad; b) que la entidad no conserva ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos y c) que los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 16, «Ingresos sin contraprestación», en sintonía con la NIC-SP 23, «*Ingresos de transferencias sin contraprestación*», presenta como principal novedad la posibilidad de reconocer los ingresos por impuestos cuando tenga lugar el hecho imponible y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo, permitiendo la utilización de modelos estadísticos siempre que tengan un alto grado de fiabilidad para determinar el importe del activo cuando la liquidación del impuesto se realice en un ejercicio posterior al de realización del hecho imponible. Además se establece que el ingreso tributario se determinará por su importe bruto. Los beneficios que se paguen a los contribuyentes a través del sistema tributario, que en otras circunstancias serían pagados utilizando otro medio de pago, constituyen un gasto y deben reconocerse independientemente, debiéndose incrementar el ingreso por el importe de estos gastos. En cambio, no se debe incrementar el ingreso por el importe de los gastos fiscales (deducciones), ya que son ingresos a los que se renuncia y no dan lugar a flujos de entrada o salida de recursos.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración n.º 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes», en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 19, «*Provisiones, pasivos y activos contingentes*», no se va a aplicar a las provisiones en las que sean necesarios cálculos actuariales para su determinación (pasivos por retribuciones a largo plazo al personal), ni las que afecten a los beneficios sociales.

Esta norma recoge los criterios de reconocimiento que se deben cumplir para contabilizar una provisión; en particular: que exista una obligación presente (legal, contractual o implícita), como resultado de un suceso pasado, sea probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, y que pueda hacerse una estimación fiable de su importe. Cuando la obligación no reúna los requisitos anteriores y exista un pasivo contingente se informará en memoria.

En relación con los activos contingentes, la norma establece que se facilitará información sobre los mismos en la memoria.

Una de las principales novedades respecto al PGCP'94, es la necesidad de actualizar los desembolsos que se espera que sean necesarios para cancelar las obligaciones, excepto para las provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y en las que el efecto financiero de su no actualización, en virtud del principio de importancia relativa, no sea significativo. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo y la actualización de su cuantía se realizará, con carácter general, con cargo a cuentas representativas de gastos financieros.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», existen novedades con respecto al PGCP'94. La norma define, en primer lugar, lo que se entiende por transferencias y subvenciones a los únicos efectos de este Plan. Las subvenciones, cuando existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados a su disfrute, tendrán la consideración de reintegrables, y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente.

Respecto a las transferencias y subvenciones concedidas, no existen cambios significativos respecto al PGCP'94, tan sólo mencionar que se establece la obligación de contabilizar una provisión cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de

alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento. En el PGCP'94 la contabilización de esta provisión era optativa.

Por lo que afecta a las transferencias y subvenciones recibidas, el ingreso se reconocerá por la entidad beneficiaria cuando exista un acuerdo individualizado de concesión a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria. En el supuesto de que la condición asociada al disfrute de una subvención implique un determinado comportamiento de la entidad beneficiaria durante un número de años, por ejemplo mantener un activo o el empleo durante un número determinado de años, se presume el cumplimiento de las condiciones asociadas al disfrute siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte.

En cuanto a la forma de registro contable, las subvenciones recibidas no reintegrables se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, como patrimonio neto que se imputarán posteriormente a la cuenta de resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad, por ejemplo cuando financian gastos, de forma correlacionada con los mismos y cuando financien adquisición de activos, en proporción a la vida útil o, cuando se produzca la baja o enajenación. Las transferencias recibidas se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

Por lo que afecta a las transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente, se contabilizarán de acuerdo con los criterios anteriores. No obstante, la aportación patrimonial inicial, así como las posteriores ampliaciones por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente, se registrarán por las entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración de activos financieros. Para la entidad dependiente constituirá una aportación que se registra en el patrimonio neto.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos», también presenta novedades respecto al PGCP'94. En esta norma, que remite a los criterios de reconocimiento y valoración de la norma de transferencias y subvenciones, se incluyen las operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por ésta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante.

Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un período inferior a la vida económica del mismo, la entidad beneficiaria registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido. Si la adscripción o cesión gratuita es por un periodo indefinido o similar a la vida económica del bien, la entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la cesión.

En el supuesto de la adscripción de bienes o derechos de una entidad pública a sus organismos públicos dependientes, la entidad beneficiaria registrará el bien o derecho recibido por el valor razonable del mismo con abono a una cuenta de patrimonio. En el PGCP'94 se contabilizaba el bien por el valor neto contable que tenía el mismo en la entidad adscribiente con abono a una cuenta de patrimonio recibido en adscripción.

Por lo que afecta a la entidad adscribiente, con carácter general, contabilizará un activo financiero por el valor razonable del bien o derecho aportado con abono a la cuenta del bien adscrito, registrando, en su caso, un resultado por la diferencia entre el valor razonable del bien y su valor contable, mientras que en el PGCP'94 en la entidad adscribiente se producía la baja del bien entregado por su valor neto contable, utilizando como contrapartida una cuenta compensadora de patrimonio entregado en adscripción.

Por lo que afecta a las cesiones gratuitas de bienes y derechos (cuando no exista dependencia entre las entidades) en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, la entidad cesionaria que recibe el bien o derecho registra el mismo por el valor razonable

con abono a una cuenta de patrimonio neto y, posteriormente, se imputará al resultado económico patrimonial en proporción a la dotación a la amortización del bien o derecho, o en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario. En el PGCP'94 la entidad cesionaria registraba el bien por el valor venal con abono a una cuenta de patrimonio recibido en cesión, permaneciendo en dicha cuenta hasta que se producía la reversión del bien. La entidad cedente del bien o derecho, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública registra un gasto por subvenciones, por el valor contable del bien o derecho cedido, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza del bien o derecho cedido. En el PGCP'94, la entidad cedente daba de baja el bien cedido, por su valor neto contable, con cargo a una cuenta de patrimonio entregado en cesión.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 20, «Actividades conjuntas», que es una novedad en el Plan General de Contabilidad Pública, define en la misma línea que la NIC-SP 8, «Participaciones en actividades conjuntas», lo que se entiende por actividad conjunta, distinguiendo entre las actividades conjuntas que no requieren la constitución de una nueva entidad, en cuyo caso cada partícipe reconocerá en sus cuentas anuales la parte proporcional que le corresponda de activos, pasivos, ingresos y gastos, y las actividades conjuntas que requieren la constitución de una persona jurídica independiente que son las entidades multigrupo definidas en la norma de activos financieros.

El tratamiento contable de la norma de reconocimiento y valoración n.º 21.^a, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores», difiere del recogido en el PGCP'94, en el que se consideraba que el cambio se producía al inicio del ejercicio y se incluía como resultados extraordinarios el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos calculadas a esa fecha. En el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, en línea con lo recogido en la NIC-SP 3: *Superávit o déficit del ejercicio. Errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad*, los cambios en criterios contables y los errores que tengan importancia relativa se aplican de forma retrospectiva desde el ejercicio más antiguo del que se tenga información contra una cuenta de patrimonio neto. Si el cambio de criterio contable se produce por imposición normativa se tratará según lo recogido en las disposiciones transitorias de la norma y en su defecto se aplicará el criterio anterior.

Por lo que afecta a los cambios en estimaciones contables que son consecuencia de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, se contabilizará de forma prospectiva, afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al resultado del ejercicio o al patrimonio neto.

Por último, la regulación de los hechos posteriores al cierre constituye otra novedad en el Plan General de Contabilidad Pública. La norma distingue, en sintonía con lo establecido en la NIC-SP 14, «Hechos ocurridos después de la fecha de información», entre: a) si los hechos ponen de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación, o en su caso reformulación de las cuentas anuales, siempre antes de su aprobación por el órgano competente, motivando un ajuste, información en la memoria o ambos; b) si los hechos posteriores al cierre ponen de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales, sin perjuicio de incluir, en su caso, información en la memoria con una estimación de su efecto, o de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

Tercera parte

Los documentos que integran las cuentas anuales comprenden: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria.

Por tanto, la principal novedad es la incorporación de dos nuevos estados: el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. En su elaboración se ha tenido en cuenta la NIC-SP 1, «Presentación de estados financieros», y la NIC-SP 2, «Estados de Flujo de Efectivo».

Por lo que afecta al balance, hay que destacar la distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes (En el PGCP'94 corto y largo plazo); la presentación de las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorando las

correspondientes partidas del activo, que figurarán por su importe neto (En el PGCP'94 se reflejaban en el balance en una partida independiente, disminuyendo las partidas del activo); la nueva estructura del patrimonio neto, figurando en epígrafes independientes el patrimonio aportado, el generado, los ajustes por cambios de valor y otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

Esta nueva clasificación obedece a las normas de reconocimiento y valoración de los elementos patrimoniales en los que pueden surgir ajustes por cambios de valor que deben ser imputados directamente al patrimonio neto y al nuevo tratamiento contable de las subvenciones recibidas. Desaparecen, por tanto, respecto al PGCP'94, como consecuencia de las nuevas normas de reconocimiento y valoración; las cuentas de patrimonio en adscripción, en cesión y entregado al uso general, así como los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, por el nuevo criterio de reconocimiento y valoración de los arrendamientos financieros, o los gastos a distribuir en varios ejercicios, que pasarán a formar parte del pasivo a medida que se vayan devengando de acuerdo con el criterio del coste amortizado. Otros epígrafes aparecen en el balance, como las inversiones inmobiliarias y los activos en estado de venta, en línea con lo recogido en las normas de reconocimiento y valoración. También hay que señalar la inclusión de los deudores y acreedores presupuestarios en las siguientes partidas: deudores por operaciones de gestión; otras cuentas a cobrar; créditos y valores representativos de deuda, acreedores por operaciones de gestión, otras cuentas a pagar, y otras deudas así como en el epígrafe deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo.

En relación con la cuenta del resultado económico patrimonial, hay que resaltar como novedad la presentación de dicha cuenta en forma de lista, en lugar de en dos columnas que es como figuraba en el PGCP'94. También hay que mencionar que el resultado del ejercicio (ahorro o desahorro), se obtiene de la suma del resultado de las operaciones no financieras y financieras. Se ha optado por la presentación económica de esta cuenta por considerar que ofrece una información más relevante, no obstante se ha incluido como una opción la presentación de la cuenta del resultado económico patrimonial por actividades, formando parte de la memoria.

El estado de cambios en el Patrimonio neto tiene tres partes: a) estado total de cambios en el patrimonio neto, b) estado de ingresos y gastos reconocidos y c) estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

En el Plan General de Contabilidad Pública existen ingresos que se contabilizan en el patrimonio neto, como son las variaciones de valor razonable de determinados activos, o las subvenciones recibidas. Estas operaciones quedarán reflejadas en el estado de cambios en el patrimonio neto.

La primera parte de este estado (estado total de cambios en el patrimonio neto) informa de todos los cambios originados en el patrimonio neto derivados de los ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores; ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y operaciones con la entidad o entidades propietarias; otras variaciones en el patrimonio neto. La segunda parte (estado de ingresos y gastos reconocidos) recoge, además del resultado económico patrimonial de la entidad, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta. La tercera parte (estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias) detalla las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias de la entidad, distinguiendo entre las operaciones patrimoniales y otras.

Por su parte, el estado de flujos de efectivo informa del origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. Se ha optado por aplicar el método directo en la confección de este estado, en sintonía con lo recomendado en la NIC-SP 2, al proporcionar este método una información más útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, frente al método indirecto, que parte del resultado económico patrimonial, sobre el que se aplica los correspondientes ajustes.

En este estado de flujos de efectivo se distingue entre las actividades de gestión, de inversión y de financiación. Las actividades de gestión incluyen las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de la gestión ordinaria de la entidad y aquellas otras que no se clasifican en las otras dos. Las actividades de inversión incluyen los pagos y cobros que tienen su origen en la adquisición, enajenación o amortización de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras. Las actividades de financiación incluyen los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad, aportaciones de la entidad o entidades propietarias, deudas con entidades de crédito, así como los pagos a la entidad o entidades propietarias o por reembolsos de pasivos financieros.

El estado de liquidación del presupuesto, no sufre modificaciones importantes respecto al PGCP'94, tan sólo algunas reubicaciones de la información y en el estado del resultado presupuestario, el cambio de denominación del saldo presupuestario del ejercicio y superávit o déficit de financiación del ejercicio por el de resultado presupuestario del ejercicio y resultado presupuestario ajustado.

La memoria incluye una información más amplia y detallada que la del PGCP'94. Se debe informar de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas y de otra información adicional que se considera relevante para la comprensión por los usuarios de las cuentas anuales. La información presupuestaria se ha agrupado en un único epígrafe, en el que se ha incorporado el remanente de tesorería como magnitud presupuestaria, a diferencia del PGCP'94 en el que ésta magnitud se incluía en un epígrafe específico de información financiera. Hay que resaltar como novedad, la inclusión de unos indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios, y unos indicadores de gestión, así como información sobre el coste de las actividades, que constituyen una primera iniciativa para la obtención de información que mejore la adopción de decisiones en el marco de la gestión eficiente de los recursos públicos.

Cuarta parte

La cuarta parte incluye el cuadro de cuentas que, al igual que en el PGCP'94, tiene carácter obligatorio.

No obstante, la utilización de las cuentas de control presupuestario del grupo 0 pasa a tener carácter optativo (cuentas que reflejan respecto a los créditos para gastos y a las previsiones de ingresos que figuran en el presupuesto, así como respecto a los anticipos de tesorería, las fases que preceden al reconocimiento de la obligación o derecho), ya que estas operaciones no tienen efectos de carácter económico patrimonial, sin perjuicio de que se registren por partida simple en la contabilidad de desarrollo de la ejecución del presupuesto y se facilite la correspondiente información en las cuentas anuales. No obstante, para aquellas entidades que consideren oportuno su utilización, se han dejado las cuentas y definido sus movimientos en las definiciones y relaciones contables.

También hay que señalar el carácter orientativo de las cuentas del grupo 3, «Existencias», y la de las cuentas de los subgrupos 60, «Compras», 61, «Variación de existencias», 70, «Ventas», y 71, «Variación de existencias».

Otra novedad respecto al PGCP'94 es la inclusión de dos nuevos grupos, el 8, «Gastos imputados al patrimonio neto» y el 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto» para incluir, respectivamente, los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto; estas cuentas se saldan al cierre del ejercicio con cargo a las cuentas del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor» que correspondan.

Por otra parte, el cuadro de cuentas amplía el contenido del PGCP'94 para dar cabida a nuevas operaciones recogidas en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del nuevo Plan General de Contabilidad Pública.

Se han desagregado las cuentas de los subgrupos 28, «Amortización acumulada del inmovilizado», y 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», ya que en el balance las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro minoraran la partida del activo en la que figure el elemento patrimonial a que se refieran.

Por otro lado, no se ha incluido en el subgrupo 43, «Deudores presupuestarios», el desglose de liquidaciones de contraído previo, ingreso directo o por recibo, de declaraciones autoliquidadas y de otros ingresos sin contraído previo, por considerar que no son aplicables con carácter general a todas las entidades incluidas en el ámbito de aplicación del Plan. No obstante, se ha establecido la posibilidad de usar dicho desglose, si la entidad lo estima oportuno.

Quinta parte

Se dedica a las definiciones y relaciones contables de los grupos, subgrupos y cuentas del Plan. Las relaciones contables definen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar todas las posibilidades que cada una de ellas admiten. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no se haya recogido de forma expresa, se efectuará realizando el asiento o asientos que procedan, utilizando los criterios establecidos con carácter general.

PRIMERA PARTE

Marco conceptual de la contabilidad pública

1.º Imagen fiel de las cuentas anuales

Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas y constituir un medio para la rendición de cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

A tales efectos, constituye la entidad contable todo ente con personalidad jurídica y presupuesto propio, que deba formar y rendir cuentas.

Las cuentas anuales comprenden los siguientes documentos que forman una unidad: el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de liquidación del presupuesto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales muestren la anteriormente citada imagen fiel. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones, se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad Pública no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrará en la memoria la información complementaria precisa para alcanzar este objetivo.

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia, y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

2.º Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos o características siguientes:

a) Claridad. La información es clara cuando los destinatarios de la misma, partiendo de un conocimiento razonable de las actividades de la entidad y del entorno en el que opera, pueden comprender su significado.

b) Relevancia. La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros), o para la confirmación o corrección de evaluaciones anteriores. Esto implica que la información ha de ser oportuna, y comprender toda aquella que posea importancia relativa, es decir, que su omisión o inexactitud pueda

influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.

c) **Fiabilidad.** La información es fiable cuando está libre de errores materiales y sesgos y se puede considerar como imagen fiel de lo que pretende representar. El cumplimiento de este requisito implica que:

- La información sea completa y objetiva.
- El fondo económico de las operaciones prevalezca sobre su forma jurídica.
- Se deba ser prudente en las estimaciones y valoraciones a efectuar en condiciones de incertidumbre.

d) **Comparabilidad.** La información es comparable, cuando se pueda establecer su comparación con la de otras entidades, así como con la de la propia entidad correspondiente a diferentes periodos.

3.º *Principios contables*

1. La contabilidad de la entidad se desarrollará aplicando los principios contables de carácter económico patrimonial que se indican a continuación:

a) **Gestión continuada.** Se presumirá, salvo prueba en contrario, que continúa la actividad de la entidad por tiempo indefinido. Por tanto, la aplicación de los presentes principios no irá encaminada a determinar el valor liquidativo del patrimonio.

b) **Devengo.** Las transacciones y otros hechos económicos deberán reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Los elementos reconocidos de acuerdo con este principio son activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos.

Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se reconocerán los gastos o los ingresos, o el elemento que corresponda, cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten.

c) **Uniformidad.** Adoptado un criterio contable dentro de las alternativas permitidas, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección.

Si procede la alteración justificada de los criterios utilizados, dicha circunstancia se hará constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

d) **Prudencia.** Se deberá mantener cierto grado de precaución en los juicios de los que se derivan estimaciones bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren. Pero, además, el ejercicio de la prudencia no debe suponer la minusvaloración de activos o ingresos ni la sobrevaloración de obligaciones o gastos, realizados de forma intencionada, ya que ello privaría de neutralidad a la información, suponiendo un menoscabo a su fiabilidad.

En relación con lo anterior, se ha de tener en cuenta que, de acuerdo con la normativa presupuestaria vigente, los gastos e ingresos contabilizados pero no efectivamente realizados no tendrán incidencia presupuestaria y sólo repercutirán en el cálculo del resultado económico patrimonial.

e) **No compensación.** No podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance, ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta del resultado económico patrimonial o el estado de cambios en el patrimonio neto, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales, salvo aquellos casos en que de forma excepcional así se regule.

f) **Importancia relativa.** La aplicación de los principios y criterios contables, deberá estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pudieran presentar. Por consiguiente, podrá ser admisible la no aplicación

estricta de alguno de ellos, siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función. La aplicación de este principio no podrá implicar en caso alguno la transgresión de normas legales.

En los casos de conflicto entre los anteriores principios contables deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial de la entidad.

2. También se aplicarán los principios contables de carácter presupuestario recogidos en la normativa presupuestaria aplicable, y en especial los siguientes:

a) Principio de imputación presupuestaria. La imputación de las operaciones que deban aplicarse a los Presupuestos de gastos e ingresos deberá efectuarse de acuerdo con los siguientes criterios:

– Los gastos e ingresos presupuestarios se imputarán de acuerdo con su naturaleza económica y, en el caso de los gastos, además, de acuerdo con la finalidad que con ellos se pretende conseguir. Los gastos e ingresos presupuestarios se clasificarán, en su caso, atendiendo al órgano encargado de su gestión.

– Las obligaciones presupuestarias derivadas de adquisiciones, obras, servicios, prestaciones o gastos en general se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que éstos se realicen y con cargo a los respectivos créditos; los derechos se imputarán al Presupuesto del ejercicio en que se reconozcan o liquiden.

b) Principio de desafectación. Con carácter general, los ingresos de carácter presupuestario se destinarán a financiar la totalidad de los gastos de dicha naturaleza, sin que exista relación directa entre unos y otros. En el supuesto de que determinados gastos presupuestarios se financien con ingresos presupuestarios específicos a ellos afectados, el sistema contable deberá reflejar esta circunstancia y permitir su seguimiento.

4.º Elementos de las cuentas anuales

1. Los elementos de las cuentas anuales relacionados con el patrimonio y la situación financiera de la entidad, que se registran en el balance son:

a) Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán calificados como activos aquellos que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.

Los activos portadores de «rendimientos económicos futuros» son aquellos que se poseen con el fin de generar un rendimiento comercial a través de la provisión de bienes o prestación de servicios con los mismos: un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma consistente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios. La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

Los activos portadores de «potencial de servicio» son aquellos que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

b) Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

c) Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por la entidad o entidades propietarias, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

2. Los elementos relacionados con la medida del resultado económico patrimonial y otros ajustes en el patrimonio neto, que se reflejan en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto son:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la entidad, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en devoluciones de aportaciones patrimoniales y en su caso distribuciones, monetarias o no, a la entidad o entidades propietarias cuando actúen como tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán al resultado del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad Pública o en su normativa de desarrollo.

3. Los elementos relacionados con la ejecución del presupuesto que se reflejan en el estado de liquidación del presupuesto son:

a) Gastos presupuestarios: Son aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos de la entidad. Su realización conlleva obligaciones a pagar presupuestarias con origen en gastos, en adquisición de activos o en la cancelación de pasivos financieros.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término «gasto», ya que existen gastos presupuestarios que no constituyen un gasto y viceversa.

b) Ingresos presupuestarios: Son aquellos flujos que determinan recursos para financiar los gastos presupuestarios de la entidad. Generan derechos de cobro presupuestarios, que deben imputarse al correspondiente presupuesto, con origen en ingresos, en la enajenación, el vencimiento o la cancelación de activos o en la emisión de pasivos financieros.

Por tanto, este término se reserva para aquellos flujos que deben imputarse al estado de liquidación del presupuesto de la entidad. No debe confundirse con el término «ingreso», ya que existen ingresos presupuestarios que no constituyen ingreso y viceversa.

4. Los elementos relacionados con movimientos de tesorería que tienen su reflejo en el estado de flujos de efectivo son:

a) Cobros: Son los flujos de entrada de efectivo y suponen un aumento de la tesorería de la entidad.

b) Pagos: Son los flujos de salida de efectivo y suponen una disminución de la tesorería de la entidad.

5.º *Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales*

1. Criterios de registro.

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan a la contabilidad los diferentes elementos de las cuentas anuales cuando cumplan las definiciones del apartado anterior y los criterios establecidos en este apartado. Todos los hechos económicos deben ser registrados en el oportuno orden cronológico.

2. Activos y pasivos.

Los activos deben reconocerse en el balance cuando:

- Se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro,
- Y siempre que puedan valorarse con fiabilidad.

La primera de las dos condiciones supone que los riesgos y ventajas asociados al activo han sido traspasados a la entidad.

El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo o de un gasto, o el incremento del patrimonio neto. Asimismo, habrá de reconocerse cualquier disminución en los rendimientos económicos o el potencial de servicio esperados de los activos, ya venga motivada por su deterioro físico, por su desgaste a través del uso, o por su obsolescencia.

Se reconocerá un pasivo en el balance cuando:

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

El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo, o de ingresos o del patrimonio neto.

Cuando se trate de activos y pasivos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el mencionado reconocimiento podrá realizarse cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En este caso, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, también deberán reconocerse en el balance los activos y pasivos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

3. Ingresos y gastos.

El reconocimiento de ingresos en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un incremento de activos, o una disminución de los pasivos, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo de un activo, o de un incremento en un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo.

Debe reconocerse un gasto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, cuando se produzca una disminución de recursos económicos o del potencial de servicio de la entidad, ya sea mediante un decremento en los activos, o un aumento en los pasivos, y siempre que pueda valorarse o estimarse su cuantía con fiabilidad. El reconocimiento de un gasto implica, por tanto, el simultáneo reconocimiento de un pasivo, o de un incremento en éste, o la desaparición o disminución de un activo. *Sensu contrario*, el reconocimiento de una obligación sin reconocer simultáneamente un activo relacionado con la misma, implica la existencia de un gasto, que debe ser reflejado contablemente.

Cuando se trate de gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto el mencionado reconocimiento se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En este caso, al menos a la fecha de cierre del período, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto los gastos e ingresos devengados por la entidad hasta dicha fecha.

En cualquier caso, se registrarán en el mismo periodo de cuentas anuales, los gastos e ingresos que surjan directa y conjuntamente de las mismas transacciones u otros hechos económicos.

4. Gastos e ingresos presupuestarios.

Se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Supone el reconocimiento de la obligación presupuestaria a pagar, y simultáneamente el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo o de ingresos.

Debe reconocerse un ingreso presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho de cobro, o documento equivalente que lo cuantifique. Supone el reconocimiento del derecho presupuestario a cobrar, y simultáneamente el de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución de otro activo, o de un gasto o el incremento del patrimonio neto.

El reconocimiento del ingreso presupuestario derivado de transferencias o subvenciones recibidas debe realizarse cuando se produzca el incremento del activo en el que se materialicen (tesorería). No obstante el ente beneficiario de las mismas podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad, si conoce de forma cierta que el ente concedente ha dictado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Asimismo, en aquellas subvenciones y transferencias nominativas que, de acuerdo con su regulación específica, se hacen efectivas mediante entregas a cuenta de una liquidación definitiva posterior, la entidad beneficiaria podrá reconocer como ingresos presupuestarios las entregas a cuenta al inicio del periodo al que se refieran (esto es con periodicidad mensual, trimestral, etc.). El reconocimiento, en su caso, del ingreso presupuestario derivado de la liquidación definitiva se efectuará de acuerdo con el criterio establecido en el párrafo anterior.

La concesión de aplazamientos o fraccionamientos en los derechos a cobrar presupuestarios reconocidos que implique el traslado del vencimiento del derecho a un ejercicio posterior supondrá la reclasificación de tales créditos en el balance y la anulación presupuestaria de los mismos, que deberán aplicarse al presupuesto en vigor en el ejercicio de su nuevo vencimiento.

6.º Criterios de valoración

La valoración es el proceso por el que se asigna un valor monetario a cada uno de los elementos integrantes de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la parte segunda de este Plan General de Contabilidad Pública.

Si existe un desarrollo de criterios de valoración en alguna norma de reconocimiento y valoración particular habrá que atender a ello.

A tal efecto, se tendrán en cuenta las siguientes definiciones:

1) Precio de adquisición.

El precio de adquisición de un activo es el importe, en efectivo u otros activos, pagado o pendiente de pago, que corresponda al mismo, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado.

2) Coste de producción.

El coste de producción de un activo incluye el precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos, el de los factores de producción directamente imputables al mismo, y la fracción que razonablemente corresponda de los indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al período de producción, construcción o fabricación, y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de

trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

3) Coste de un pasivo.

El coste de un pasivo es el valor de la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda.

4) Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente, o como consecuencia de una liquidación involuntaria.

Con carácter general, el valor razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable. En este sentido, el precio cotizado en un mercado activo será la mejor referencia del valor razonable, entendiéndose por tal aquel en el que se den las siguientes condiciones:

- Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.
- Pueden encontrarse en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y;
- Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales y actuales y producidas con regularidad.

En aquellos elementos para los que no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, referencias al valor razonable de otros activos que son sustancialmente iguales, descuentos de flujos de efectivo y modelos generalmente aceptados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías generalmente aceptadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, y limitar en todo lo posible el empleo de datos no observables.

La entidad deberá evaluar la técnica de valoración de manera periódica, empleando los precios observables de transacciones recientes en ese mismo activo o utilizando los precios basados en datos observables de mercado que estén disponibles.

Se considerará que el valor razonable obtenido a través de los modelos y técnicas de valoración anteriores no es fiable cuando:

- La variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable es significativa o,
- Las probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de este rango no se pueden medir razonablemente para ser utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando proceda la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, con referencia a un valor de mercado o mediante los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su precio de adquisición, coste de producción o coste amortizado, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

5) Valor realizable neto.

El valor realizable neto de un activo es el importe que se puede obtener por su enajenación en el mercado, de manera natural o no forzada, deduciendo los costes

estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

6) Valor en uso.

El valor en uso de aquellos activos que incorporan rendimientos económicos futuros para la entidad, es el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos. Cuando la distribución de los flujos de efectivo esté sometida a incertidumbre, se considerará ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

El valor en uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio para la entidad, es el valor actual del activo manteniendo su potencial del servicio. Se determina por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo.

7) Costes de venta.

Son los gastos directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

8) Importe recuperable.

El importe recuperable de un activo es el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

9) Valor actual de un activo o de un pasivo.

El valor actual es el importe de los flujos de efectivo a recibir o pagar en el curso normal de la actividad de la entidad, según se trate de un activo o de un pasivo, respectivamente, actualizados a un tipo de descuento adecuado.

10) Coste amortizado de un activo o pasivo financiero.

Es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero, o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala exactamente el valor contable de un activo o un pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida del mismo, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación. Cuando no se disponga de una estimación fiable de los flujos de efectivo a partir de un determinado periodo, se considerará que los flujos restantes son iguales a los del último periodo para el que se dispone de una estimación fiable.

11) Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.

Son los gastos directamente atribuibles a la compra o enajenación de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen las

comisiones pagadas a intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los administrativos internos y los incurridos por estudios y análisis previos.

12) Valor contable.

El valor contable es el importe por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance, una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa acumulada por deterioro que se haya registrado.

13) Valor residual de un activo.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes estimados para realizar ésta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil de un activo es el período durante el que se espera utilizar el activo por parte de la entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

La vida económica de un activo es el período durante el cual el activo se espera que sea utilizable económicamente por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

SEGUNDA PARTE

Normas de reconocimiento y valoración

1.^a Desarrollo del marco conceptual

Las normas de reconocimiento y valoración desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte de este texto, relativa al marco conceptual de la Contabilidad Pública. Incluyen criterios y reglas aplicables a distintas transacciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.

2.^a Inmovilizado material

1. Concepto.

El inmovilizado material son los activos tangibles, muebles e inmuebles que:

a) Posee la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos.

b) Se espera tengan una vida útil mayor a un año.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado material y, por tanto, considerarse gasto del ejercicio, aquellos bienes muebles cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

2. Criterios de valoración aplicables.

a) Precio de adquisición.

Comprende su precio de compra, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste directamente relacionado con la compra o puesta en condiciones de servicio del activo para el uso al que está destinado. Se deducirá del precio del elemento cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido.

Se consideran costes directamente relacionados con la compra o puesta en condiciones de servicio, entre otros, los siguientes:

- 1) Los de preparación del emplazamiento físico;
- 2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
- 3) Los relativos a la instalación;
- 4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y
- 5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

En el caso de que la entidad devengue gastos provenientes de su propia organización, solo se considerarán que forman parte del precio de adquisición si cumplen todas las condiciones siguientes:

- a) Son directamente atribuibles a la adquisición o puesta en condiciones de servicio del elemento patrimonial.
- b) Pueden ser medidos e imputados con fiabilidad, aplicándoles un criterio estricto de seguimiento y control.
- c) Sean necesarios para la adquisición o puesta en condiciones de servicio, de tal forma que, de no haber utilizado medios propios, hubiese sido imprescindible incurrir en un gasto externo a la entidad.

Cuando se difiere el pago de un elemento integrante del inmovilizado material, su precio de compra será el precio equivalente al contado. A los efectos de establecer el precio equivalente al contado se atenderá a lo dispuesto en el punto 4.1. de la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros», para la valoración inicial de las partidas a pagar.

Se podrán incluir los gastos financieros en el precio de adquisición cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en el apartado 3. «Activación de gastos financieros» de esta norma de reconocimiento y valoración.

En el caso de solares sin edificar, se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

- b) Coste de producción.

El coste de producción de un activo fabricado o construido por la propia entidad se determina utilizando los mismos principios aplicados al precio de adquisición de los activos.

Dicho coste se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos, aplicando el criterio de identificación directa o en su defecto el coste medio ponderado o FIFO, los demás costes directamente imputables a la fabricación o elaboración del bien. Igualmente se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos relacionados con la fabricación o elaboración.

El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a cada unidad producida se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios utilizados, o el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal.

En periodos en los que exista capacidad ociosa o un bajo nivel de producción, la cantidad anteriormente determinada de coste indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción, no se incrementará, reconociéndose como gastos del ejercicio los costes indirectos incurridos y no distribuidos a las unidades producidas.

En cambio, en periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad producida se disminuirá, de manera que no se valore el activo por encima del coste real.

Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad producida, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

No se incluirán, en el coste de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores empleados ni cualquier tipo de beneficio interno.

La asignación e imputación de costes al activo se realizará hasta que el elemento patrimonial esté terminado, es decir, hasta que esté en condiciones de servicio para el uso al que está destinado.

Se podrán incluir los gastos financieros en el coste de producción cuando se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en el apartado 3 «Activación de gastos financieros» de esta misma norma.

c) Valor razonable.

Corresponde al importe definido en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan.

3. Activación de gastos financieros.

Se consideran gastos financieros los intereses y otros costes en los que incurre la entidad en relación con la financiación recibida. Entre otros, se incluyen:

- Los intereses de préstamos recibidos o asumidos, sean singulares o emitidos en masa.
- La imputación de primas o descuentos relativos a los préstamos.
- La imputación de los gastos de formalización de préstamos.
- Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes a los costes por intereses.

Podrán activarse aquellos gastos financieros que cumplan la totalidad de los siguientes requisitos y condiciones:

a) Que provengan de préstamos recibidos o asumidos con la finalidad exclusiva de financiar la adquisición, acondicionamiento o fabricación de un activo.

b) Que se hayan devengado por la efectiva utilización de la financiación recibida o asumida. En aquellos casos en los que se haya percibido previamente una parte o todo el efectivo necesario, se considerará únicamente los gastos financieros devengados a partir de los pagos relacionados con la adquisición, acondicionamiento o fabricación del activo.

c) Solo se activarán durante el periodo de tiempo en el que se estén llevando a cabo tareas de acondicionamiento o fabricación, entendiéndose como tales, las actividades necesarias para dejar el activo en las condiciones de servicio y uso al que está destinado. La activación se suspenderá durante los periodos de interrupción de las mencionadas actividades.

d) Cuando el acondicionamiento o fabricación de un activo se realice por partes, y cada una de estas partes pueda estar en condiciones de servicio y uso por separado aunque no haya finalizado el acondicionamiento o producción de las restantes, la activación de gastos financieros de cada parte finalizará cuando cada una de ellas esté terminada.

4. Valoración inicial.

La valoración inicial de los distintos elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material se hará al coste. Dicho concepto incluye los distintos sistemas de valoración expuestos en el apartado anterior. En concreto, se entenderá como coste:

a) Para los activos adquiridos a terceros mediante una transacción onerosa: el precio de adquisición.

- b) Para los activos producidos por la propia entidad: el coste de producción.
- c) Para los activos adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo: se aplicarán los criterios de valoración establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

d) Para los activos adquiridos en permuta:

d.1) En aquellos supuestos en los que los activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil y se pueda establecer una estimación fiable del valor razonable de los mismos: el valor razonable del activo recibido. En el caso de no poder valorar con fiabilidad el valor razonable del activo recibido, el valor razonable del bien entregado, ajustado por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo transferida en la operación.

Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el activo entregado se imputarán a la cuenta del resultado económico patrimonial.

Cuando las diferencias entre los valores razonables de los activos que se intercambian no se ajusten mediante efectivo, se tratarán como subvenciones recibidas o entregadas, según el caso.

d.2) En aquellos supuestos en los que activos intercambiados son similares desde un punto de vista funcional y vida útil, o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de ninguno de los activos intercambiados:

(a) Si en la operación no se realiza ningún intercambio de efectivo: por el valor contable del activo entregado con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.

(b) Si en la operación se efectuara algún pago adicional de efectivo: por el valor contable del activo entregado incrementado por el importe del pago en efectivo realizado adicionalmente con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor.

(c) Si en la operación hubiera un cobro adicional de efectivo: la entidad deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta –contraprestación en tesorería– de la parte de la operación que se materializa en una permuta –activo recibido– debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas partes supone sobre el total de la contraprestación –tesorería y valor razonable del bien recibido–.

Por la parte de la operación que supusiera una venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado, positivo o negativo, procedente del inmovilizado.

Por la parte de la operación que supusiera una permuta se aplicará lo previsto en el apartado (a) anterior.

e) Para los activos aflorados como consecuencia de la realización de un inventario inicial: el valor razonable, siempre y cuando no pudiera establecerse el valor contable correspondiente a su precio de adquisición o coste de producción original e importes posteriores susceptibles de activación.

f) Para los activos recibidos de otra entidad de la misma organización, para su dotación inicial: su coste se obtendrá conforme se establece en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

g) Para los activos adquiridos como consecuencia de un contrato de arrendamiento financiero o figura análoga: se valorarán por lo indicado en la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

h) Para activos recibidos en adscripción o cesión gratuita: se valorarán según lo indicado en la norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

i) Para los activos recibidos como consecuencia de un contrato de construcción o adquisición: se valorarán por el valor razonable del activo recibido.

5. Desembolsos posteriores.

Los desembolsos posteriores al registro inicial deben ser añadidos al importe del valor contable cuando sea probable que de los mismos se deriven rendimientos económicos futuros o un potencial de servicio, adicionales a los originalmente evaluados para el activo existente, tales como:

- a) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva;
- b) puesta al día de componentes del elemento, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos o servicios ofrecidos; y
- c) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costes de operación estimados previamente.

Los desembolsos destinados a reparaciones y mantenimiento del inmovilizado material se realizan para restaurar o mantener los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio estimados originalmente para el activo. Como tales, se reconocen como gastos en el resultado del ejercicio.

En aquellos supuestos en los que los principales componentes de algunos elementos pertenecientes al inmovilizado material deban ser reemplazados a intervalos regulares, dichos componentes se pueden contabilizar como activos separados si tienen vidas útiles claramente diferenciadas a las de los activos con los que están relacionados.

Siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento, los gastos incurridos en el reemplazo o renovación del componente se contabilizan como una adquisición de un activo incorporado y una baja del valor contable del activo reemplazado. Si no fuera posible para la entidad determinar el valor contable de la parte sustituida, podrá utilizarse, a los efectos de su identificación, el precio actual de mercado del componente sustituido.

En la valoración del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones o inspecciones generales por defectos que fuera necesario realizar para que el activo continúe operando. En este sentido el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación o inspección general. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de la identificación de los mismos, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar.

El coste de una gran reparación o inspección general por defectos, (independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no) para que algún elemento de inmovilizado material continúe operando, se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe procedente de una gran reparación o inspección previa, que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

6. Valoración posterior.

- a) Tratamiento general: Modelo del coste.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos del inmovilizado material, deben ser contabilizados a su valoración inicial, incrementado, en su caso, por los desembolsos posteriores, y descontando la amortización acumulada practicada y la corrección valorativa acumulada por deterioro que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

- b) Tratamiento especial: Modelo de la Revalorización.

Cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable de un elemento del inmovilizado material sea poco significativo respecto a su valor real, se permite que el valor de los activos afectados por esta circunstancia se exprese por su valor razonable, en el momento de la revalorización,

menos la amortización acumulada practicada posteriormente y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales. De persistir los incrementos en el precio de mercado, las revalorizaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el valor contable, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de las cuentas anuales.

El modelo de revalorización solo será aplicable en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Cuando se incrementa el valor contable como consecuencia de una revalorización, tal aumento debe ser registrado en una partida específica de patrimonio neto. No obstante, el incremento se imputará al resultado del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de un deterioro de valor del mismo activo, que fue reconocido previamente como un gasto en el resultado del ejercicio.

Cuando se reduce el valor contable de un inmovilizado como consecuencia de un deterioro de valor, tal disminución debe ser imputada como un gasto en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución se imputará en la partida específica de patrimonio neto registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada partida.

Cuando se revaloriza un elemento de inmovilizado material, se incrementará por el importe de dicha revalorización, la cuenta representativa del activo contra la misma partida específica de patrimonio neto.

Si se revaloriza un determinado elemento perteneciente al inmovilizado material, también deben ser revalorizados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos, siempre que el cambio de valor sea significativo. Se entiende por misma clase de activos a un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de una entidad.

7. Amortización.

a) Concepto.

La amortización es la distribución sistemática de la depreciación de un activo a lo largo de su vida útil. Su determinación se realizará, en cada momento, distribuyendo la base amortizable del bien entre la vida útil que reste, según el método de amortización utilizado. La base amortizable será igual al valor contable del bien en cada momento detrayéndole en su caso el valor residual que pudiera tener.

Para determinar la vida útil del inmovilizado material, deben tenerse en cuenta, entre otros, los siguientes motivos:

- El uso que la entidad espera realizar del activo. El uso se estima por referencia a la capacidad o rendimiento físico esperado del activo;
- El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la entidad, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;
- La obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y
- Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

La dotación de la amortización de cada periodo debe ser reconocida como un gasto en el resultado del ejercicio por la parte correspondiente al valor contable si se hubiese registrado el inmovilizado por el modelo del coste e imputándose el resto, en el caso de que se aplique el modelo de la revalorización, a la partida específica de patrimonio neto.

b) Métodos de amortización.

Se podrán utilizar métodos de amortización tales como el de amortización lineal, el de tasa constante sobre valor contable o el de suma de unidades producidas. El método finalmente usado para cada activo se seleccionará tomando como base los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio, y se aplicará de forma sistemática de un periodo a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio de ese activo.

c) Revisión de la vida útil y del método de amortización.

La vida útil de un elemento del inmovilizado material debe revisarse periódicamente y, si las expectativas actuales varían significativamente de las estimaciones previas, deben ajustarse los cargos en los periodos que restan de vida útil.

Igualmente, el método de amortización aplicado a los elementos que componen el inmovilizado material deberá revisarse de forma periódica y, si se ha producido un cambio importante en el patrón esperado de rendimientos económicos o potencial de servicio de esos activos, debe cambiarse el método para que refleje el nuevo patrón. Cuando tal modificación en el método de amortización se haga necesaria, debe ser contabilizada como un cambio en una estimación contable, salvo que se trate de un error.

d) Casos particulares.

Los terrenos y los edificios son activos independientes y se tratarán contablemente por separado, incluso si han sido adquiridos conjuntamente. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se amortizan. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos amortizables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe amortizable del edificio.

No obstante, si el coste del terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los rendimientos económicos o potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se amortizará de forma que refleje los rendimientos económicos o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

8. Deterioro.

El deterioro del valor de un activo perteneciente al inmovilizado material, se determinará, con carácter general, por la cantidad que exceda el valor contable de un activo a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa.

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable, efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de rendimientos económicos futuros, la entidad contable deberá tener en cuenta entre otras, las siguientes circunstancias:

1. Fuentes externas de información:

a) Cambios significativos en el entorno tecnológico o legal en los que opera la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.

b) Disminución significativa del valor de mercado del activo, si este existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

2. Fuentes internas de información:

- a) Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.
- b) Cambios significativos en cuanto a la forma de utilización del activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- c) Evidencia acreditada mediante los oportunos informes de que el rendimiento del activo es o será significativamente inferior al esperado.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de un potencial de servicio, la entidad contable deberá tener en cuenta entre otras, además de las circunstancias anteriores, con la salvedad de la prevista en el punto 1.b) anterior, las siguientes circunstancias:

- a) Interrupción de la construcción del activo antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.
- b) Cese o reducción significativa de la demanda o necesidad de los servicios prestados.

Para el cálculo del deterioro serán de aplicación las siguientes reglas:

Un deterioro de valor asociado a un activo no revalorizado se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, el deterioro del valor correspondiente a un activo revalorizado se imputará directamente a la partida específica de patrimonio neto hasta el límite del saldo que corresponde a dicho activo.

Tras el reconocimiento de un deterioro de valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Se revertirá el deterioro de valor reconocido en ejercicios anteriores para un activo cuando el importe recuperable sea superior a su valor contable.

La reversión de un deterioro de valor en un activo, se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que el activo se contabilizase según su valor revalorizado. La reversión de un deterioro de valor de un activo revalorizado, se abonará a la partida específica patrimonio neto. No obstante, y en la medida en que el deterioro de valor del mismo activo revalorizado haya sido reconocido previamente en el resultado del ejercicio, la reversión también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

Después de haber reconocido una reversión de un deterioro de valor, los cargos por amortización del activo se ajustarán para los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

9. Activos dados de baja y retirados del uso.

Todo elemento componente del inmovilizado material que haya sido objeto de venta o disposición por otra vía, debe ser dado de baja del balance, al igual que cualquier elemento del inmovilizado material que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener rendimientos económicos o potencial de servicio adicionales por su disposición. Los resultados derivados de la baja de un elemento deberá determinarse como la diferencia entre el importe neto que se obtiene por la disposición y el valor contable del activo.

El saldo que hubiese, en su caso, en la cuenta específica de patrimonio neto relativa a dicho inmovilizado, se traspasará al resultado del ejercicio.

Las operaciones de venta con arrendamiento posterior se tratarán de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar». Igualmente, los activos dados de baja y retirados del

uso por adscripción y cesión gratuita tendrán el tratamiento recogido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

Los elementos componentes del inmovilizado material que se retiren temporalmente del uso activo y se mantengan para un uso posterior se seguirán amortizando y, en su caso, deteriorando. No obstante, si se utilizara un método de amortización en función del uso, el cargo por la amortización podría ser nulo.

3.^a Casos particulares de inmovilizado material: Infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico

1. Concepto.

Infraestructuras: Son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:

- son parte de un sistema o red,
- tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.

Inversiones militares especializadas de naturaleza material: Son activos tangibles, adquiridos o construidos por la entidad, que se utilizarán exclusivamente en la Defensa Nacional.

Patrimonio histórico: Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Estos bienes presentan, en general determinadas características, incluyendo las siguientes:

- a) Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.
- b) Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta.
- c) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran.
- d) Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

2. Reconocimiento y valoración.

Las infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y bienes del patrimonio histórico, deberán registrarse en contabilidad cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de un activo previstos en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan y su valoración se realizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

Cuando no se puedan valorar de forma fiable los bienes del patrimonio histórico deberá darse información en la memoria.

4.^a Inversiones inmobiliarias

1. Concepto.

Las inversiones inmobiliarias son inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del propietario o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) 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.

Constituyen ejemplos de inversiones inmobiliarias, entre otros, los siguientes:

- a) Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades;
- b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como inmueble ocupado por el propietario o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías);
- c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos; y
- d) Un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

En aquellos casos en los que las entidades tienen propiedades para cumplir sus objetivos de prestación de servicios más que para conseguir ingresos por arrendamientos o plusvalías, los activos no serán definidos como inversiones inmobiliarias.

En aquellos supuestos en los que una parte del inmovilizado material de las entidades se tiene para obtener rentas o plusvalías y otra parte se utiliza en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos, la entidad las contabilizará por separado si dichas partes pueden ser vendidas separadamente. Si estas partes no pueden ser vendidas separadamente, la entidad únicamente la calificará como inversión inmobiliaria, si sólo una parte insignificante se utiliza para la producción o prestación de bienes o servicios, o para fines administrativos.

2. Valoración inicial, valoración posterior y baja.

A las inversiones inmobiliarias le serán de aplicación lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

3. Reclasificaciones.

Se realizarán reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material sólo cuando exista un cambio en su uso. Su registro se realizará atendiendo a los siguientes criterios:

- a) Sin cambios en el modelo contable.

Cuando la entidad siga utilizando el modelo del coste o el modelo de la revalorización, las reclasificaciones entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material no modificarán el valor contable de los inmuebles afectados.

- b) Cambio del modelo de la revalorización al modelo de coste.

El valor contable del inmueble afectado por la reclasificación será el que correspondería al mismo según el modelo de coste. Para ello, se eliminarán, en el momento de su reclasificación el saldo pendiente de imputación de la partida específica del patrimonio neto así como el correspondiente a la amortización acumulada relativa a dicha revalorización.

- c) Cambio del modelo de coste al modelo de la revalorización.

La diferencia que pudiera existir en la fecha de la reclasificación, entre el valor contable del inmueble y su valor razonable, se tratará de la siguiente forma:

– Cualquier disminución en el valor contable del inmueble se reconocerá en el resultado del ejercicio.

– Cualquier aumento en el valor contable se tratará como sigue:

1. En la medida en que tal aumento sea la reversión de un deterioro del valor, previamente reconocido para ese inmueble, el aumento se reconocerá en el resultado del ejercicio.
2. Cualquier remanente del aumento sobre la reversión anterior habrá de ser abonado directamente en una partida específica de patrimonio neto.

5.^a *Inmovilizado intangible*

1. Concepto.

El Inmovilizado intangible se concreta en un conjunto de activos intangibles y derechos susceptibles de valoración económica de carácter no monetario y sin apariencia física que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos de la entidad.

Se incluirán las inversiones militares especializadas cuando tengan carácter intangible y se utilicen exclusivamente en la Defensa Nacional.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado intangible y, por tanto, considerarse gasto del ejercicio, aquellos bienes y derechos cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

2. Reconocimiento.

Deben cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento del marco conceptual de contabilidad pública. La entidad evaluará la probabilidad en la obtención de rendimientos económicos futuros o en la potencial de servicio, utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

Los activos que integren el inmovilizado intangible deberán cumplir con el criterio de identificabilidad.

Un inmovilizado intangible será identificable cuando cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Es separable y susceptible de ser enajenado, cedido, arrendado, intercambiado o entregado para su explotación.
- b) Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables o de otros derechos u obligaciones.

Si un activo incluye elementos tangibles e intangibles, para su tratamiento como inmovilizado material o intangible, la entidad realizará el oportuno juicio para distribuir el importe que corresponda a cada tipo de elemento, salvo que el relativo a algún tipo de elemento sea poco significativo con respecto al valor total del activo.

3. Valoración.

3.1 Valoración inicial y valoración posterior.

Se aplicarán los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material», sin perjuicio de lo señalado a continuación en esta norma de reconocimiento y valoración.

3.2 Desembolsos posteriores.

Los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo reconocido como inmovilizado intangible deben incorporarse como más importe en el activo sólo cuando sea posible que este desembolso vaya a permitir a dicho activo generar rendimientos económicos futuros o un potencial de servicio y el desembolso pueda estimarse y atribuirse directamente al mismo. Cualquier otro desembolso posterior debe reconocerse como un gasto en el resultado del ejercicio.

Los desembolsos sobre un inmovilizado intangible reconocidos como gastos del ejercicio no se reconocerán posteriormente como parte del coste de un inmovilizado intangible.

3.3 Amortización y deterioro.

Se deberá valorar por la entidad si la vida útil del activo es definida o indefinida. Se considerará que un activo tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad, o a la utilización en la producción de bienes y servicios públicos; por ejemplo: una licencia que se puede ir renovando constantemente a un coste que no se considera significativo. En estos casos se comprobará si el activo ha experimentado un deterioro de valor, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

Los activos con vida útil indefinida no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro, debiendo revisarse dicha vida útil cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En el supuesto de que no se den esas circunstancias, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, contabilizándose como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 21, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores».

Los activos con vida útil definida se amortizarán durante su vida útil. Será admisible cualquier método que contemple las características técnico-económicas del activo, o derecho y, si no pudieran determinarse de forma fiable se adoptará el método lineal de amortización. La amortización de un inmovilizado intangible con una vida útil definida no cesará cuando el activo esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como activo en estado de venta.

4. Activos dados de baja y retirados del uso.

Se aplicarán los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

5. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

5.1 Gastos de Investigación y Desarrollo.

La investigación es el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

El desarrollo es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.

Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en el que realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en el que cumplan todas las condiciones siguientes:

- a) Que el inmovilizado intangible vaya a generar probables rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el inmovilizado intangible o para el activo en sí, o bien en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.
- b) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el inmovilizado intangible.
- c) Que estén específicamente individualizados por proyectos y se dé una asignación, imputación y distribución temporal de los costes claramente establecida.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años. En el caso de que las condiciones del

párrafo anterior que justifican la capitalización dejen de cumplirse, el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a resultados del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, deberán reconocerse en el activo y se amortizarán durante su vida útil que, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años. En el caso de que las condiciones que justifican la capitalización dejen de cumplirse, el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a resultados del ejercicio.

5.2 Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien cedido.

Las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso, por un periodo inferior a la vida económica, cuando de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», no deban calificarse como arrendamientos financieros, se contabilizarán en una rúbrica del inmovilizado intangible, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su capacidad o los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. La amortización de estos elementos del inmovilizado intangible se realizará en función de la vida útil de las inversiones realizadas.

5.3 Propiedad industrial e intelectual.

Es el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

Se incluirán los gastos de desarrollo capitalizados y, que cumpliendo los requisitos legales, se inscriban en el correspondiente registro, incluyendo el coste de registro y de formalización de la patente.

5.4 Aplicaciones informáticas.

Se incluirá en el activo el importe satisfecho por los programas informáticos, el derecho al uso de los mismos, o el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. Los desembolsos realizados en las páginas «web» generadas internamente por la entidad, deberán cumplir este requisito, además de los requisitos generales de reconocimiento de activos.

Se aplicarán los mismos criterios de activación que los establecidos para los gastos de investigación.

Los programas informáticos integrados en un equipo que no puedan funcionar sin él, serán tratados como elementos del inmovilizado material. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

5.5 Otro Inmovilizado intangible.

Recoge otros derechos no singularizados anteriormente, entre otros, las concesiones administrativas; las cesiones de uso por periodos inferiores a la vida económica, cuando de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», no se deba contabilizar como arrendamiento financiero; los derechos de traspaso y los aprovechamientos urbanísticos que detentan las entidades locales u otras entidades públicas, siempre que no estén materializados en terrenos.

6.^a *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar*

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

1. Arrendamientos financieros.

1.1 Concepto.

a) Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, el arrendamiento deberá calificarse como financiero.

Se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad en un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción de compra. Se entenderá que por las condiciones económicas del contrato de arrendamiento no existen dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, cuando el precio de la opción de compra sea menor que el valor razonable del activo en el momento en que la opción de compra sea ejercitable.

b) Se presumirá también que se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, aunque no exista opción de compra, cuando se cumpla alguna de las siguientes circunstancias:

b.1) El plazo del contrato de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo o, cuando no cumpliendo lo anterior, exista evidencia de que ambos períodos van a coincidir, no siendo significativo su valor residual al finalizar su período de utilización.

b.2) Al inicio del arrendamiento el valor actual de las cantidades a pagar supongan un importe sustancial del valor razonable del activo arrendado.

b.3) Cuando los activos arrendados tengan una naturaleza tan especializada que su utilidad quede restringida al arrendatario y los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes.

c) Otros indicadores de situaciones que podrían llevar a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero son:

c.1) Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

c.2) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

c.3) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

d) En los acuerdos de arrendamiento a terceros de activos portadores de potencial de servicio, con o sin opción de compra, se presumirá, en todo caso, que no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, en tanto la entidad mantenga el potencial de servicio que dichos activos tienen incorporado. Por tanto, no serán aplicables a este tipo de activos las presunciones señaladas en los párrafos anteriores de este apartado.

1.2 Reconocimiento y valoración.

Los activos objeto de arrendamiento financiero se registrarán y valorarán de acuerdo a la norma de reconocimiento y valoración que les corresponda de acuerdo con su naturaleza, salvo lo especificado en los párrafos siguientes.

Dado que los terrenos tienen una vida útil indefinida, si no se espera que su propiedad pase al arrendatario al término del plazo de arrendamiento, éste no recibirá todos los riesgos y ventajas que inciden en la propiedad del mismo. En un arrendamiento financiero conjunto los componentes del terreno y edificio se considerarán de forma separada si al finalizar el plazo del arrendamiento la propiedad del terreno no va a ser transmitida al arrendatario, en cuyo caso el componente de terreno se clasificará como arrendamiento operativo, para lo cual se distribuirán los pagos acordados entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables que representen los derechos de arrendamiento de

ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero salvo que resulte evidente que es operativo.

1.3 Contabilidad del arrendatario.

El arrendatario en el momento inicial deberá reconocer el activo según su naturaleza y la obligación asociada al mismo como pasivo por el mismo importe, que será el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra, y con exclusión de las cuotas de carácter contingente así como de los costes de los servicios y demás gastos que, de acuerdo con las normas de valoración n.º 2, «Inmovilizado material», y n.º 5, «Inmovilizado intangible», no se puedan activar. A estos efectos se entiende por cuotas de carácter contingente aquellas cuyo importe futuro dependa de una variable establecida en el contrato.

Para calcular el valor actual de estas partidas se tomará como tipo de actualización el tipo de interés reflejado en el contrato. Si este tipo no estuviera determinado, se aplicará el tipo de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, el tipo de interés al que obtendría los fondos necesarios para comprar el activo.

Los costes directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

Cada una de las cuotas del arrendamiento estará constituida por dos partes que representan, respectivamente, la carga financiera y la reducción de la deuda pendiente de pago. La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a los resultados del ejercicio en el que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo para el arrendatario.

1.4 Contabilidad del arrendador.

Cuando una entidad transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas de un activo mediante una operación a la que sea aplicable la presente norma de reconocimiento y valoración, registrará un derecho a cobrar por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador. Simultáneamente dará de baja el activo por su valor contable en el momento del inicio de la operación, registrándose, en su caso, un resultado del ejercicio.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que dichos intereses se devenguen de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

2. Arrendamientos operativos.

Se trata de un contrato de arrendamiento en el que no se transfieren los riesgos y ventajas que son inherentes a la propiedad.

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas por los arrendatarios como gastos en el resultado del ejercicio en el que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se registrarán por el arrendador en el resultado del ejercicio en que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

3. Venta con arrendamiento posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento o cesión de uso de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá resultados derivados de esta transacción. Además, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero. Los

gastos por intereses asociados a la operación se contabilizarán a lo largo de la vida del contrato de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

El arrendador contabilizará la operación de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

7.^a *Activos en estado de venta*

1. Concepto.

Los activos en estado de venta son activos no financieros 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. Para aplicar la clasificación anterior, el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe ser altamente probable. Se considera que su venta será altamente probable, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y concretar el plan.
- b) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

2. Valoración inicial.

La entidad valorará estos activos al valor contable que correspondería en ese momento al activo no corriente, según el modelo del coste. Para ello, se darán de baja todas las cuentas representativas del inmovilizado que cambia de uso y se darán de alta las cuentas representativas del activo en estado de venta que incluirán, en su caso, el deterioro acumulado que existiese previamente a su clasificación.

3. Valoración posterior.

La entidad valorará estos activos al menor valor entre su valor contable, según el modelo de coste, y su valor razonable menos los costes de venta.

La entidad reconocerá un deterioro de valor por un importe equivalente a la diferencia que pudiera existir entre el valor contable y el valor razonable menos los costes de venta debido a las reducciones del valor del activo.

La entidad reconocerá un resultado por cualquier incremento posterior derivado de la valoración a valor razonable menos los costes de venta del activo. En todo caso, el valor contable del activo después de la reversión de un deterioro, no podrá superar el importe asignado a su valor inicial.

Los activos en estado de venta no son objeto de amortización mientras estén clasificados como tales.

4. Reclasificaciones.

Se realizarán reclasificaciones entre activos en estado de venta e inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible o material sólo cuando exista un cambio en su uso. Su registro se realizará atendiendo a los siguientes criterios:

- a) Activos contabilizados según el modelo de coste.

La entidad valorará el activo no corriente que deje de estar clasificado como «activo en estado de venta» por un importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como tal, ajustado por cualquier deterioro o dotación a la amortización que se hubiera reconocido si el activo no se hubiera clasificado como activo en estado de venta.

Para ello, la entidad dará de alta de nuevo todas las cuentas representativas del activo no corriente y dará de baja todas las cuentas representativas del activo en estado de venta, imputándose, en su caso a la cuenta del resultado económico patrimonial del

ejercicio en el que se produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

b) Activos contabilizados según el modelo de la revalorización.

La entidad valorará el activo no corriente reclasificado por un importe equivalente al valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como activo en estado de venta, modificado por cualquier deterioro, dotación a la amortización o revalorización, en su caso, que se hubiera reconocido durante el periodo en el que el activo ha estado clasificado como activo en estado de venta.

Para ello, se dará de alta la cuenta representativa del bien por su valor según el modelo del coste –siguiendo el procedimiento previsto en el apartado a) anterior– más el importe total acumulado de la revalorización, con abono, además de a las cuentas que corresponda de amortización acumulada o deterioro, en su caso, a la cuenta específica del patrimonio neto que se correspondería con dicha revalorización si el activo nunca se hubiera reclasificado como activo en estado de venta. Asimismo se darán de baja todas las cuentas representativas del activo en estado de venta, imputándose, en su caso a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

8.^a *Activos financieros*

1. Concepto.

Son activos financieros el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

Los criterios establecidos en esta norma de reconocimiento y valoración serán aplicables a todos los activos financieros, excepto a aquellos para los que se hayan establecidos criterios específicos en otra norma de reconocimiento y valoración.

2. Clasificación de los activos financieros.

Los activos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán inicialmente en alguna de las siguientes categorías:

a) Créditos y partidas a cobrar.

Se incluirán en esta categoría:

a.1) Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual.

a.2) Otros activos financieros, que no siendo instrumentos de patrimonio ni negociándose en un mercado activo, generan flujos de efectivo de importe determinado o determinable y respecto de los que se espera recuperar todo el desembolso realizado por la entidad, excluidas las razones imputables al deterioro crediticio.

a.3) Las operaciones de adquisición de instrumentos de deuda con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista.

b) Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Se incluirán en esta categoría los valores representativos de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado o determinable, que se negocian en un mercado activo, y respecto de los que la entidad tiene, desde su reconocimiento y en cualquier fecha posterior, la intención efectiva y la capacidad financiera para conservarlos hasta su vencimiento.

c) Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

En esta categoría se incluirán:

c.1) Los activos financieros que, negociándose en un mercado activo, se adquieren con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestamista.

c.2) Los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

d) Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas son los definidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público, que se aprueben por Orden del Ministro de Economía y Hacienda.

e) Activos financieros disponibles para la venta.

En esta categoría se incluirán todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las categorías anteriores.

3. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un activo financiero en su balance cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas del contrato o acuerdo mediante el que se formalice la inversión financiera.

Para determinar el momento del reconocimiento de los activos financieros que surjan de derechos no contractuales, se estará a lo dispuesto al efecto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», para el caso de transferencias o subvenciones recibidas, o en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración, en los restantes casos.

4. Créditos y partidas a cobrar.

4.1 Valoración inicial.

Con carácter general los créditos y partidas a cobrar se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Sin embargo los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en el que se reconoce el activo cuando tengan poca importancia relativa.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los créditos y partidas a cobrar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual, se valorarán por su valor nominal.

Las partidas a cobrar con vencimiento a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados, se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, aplicando la tasa de interés de la Deuda del Estado vigente en cada plazo. No obstante las partidas a cobrar a largo plazo se podrán valorar por el nominal y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe entregado, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

Cuando el activo financiero, con intereses subvencionados, se valore por su valor actual, la diferencia entre dicho valor y el valor nominal o el importe entregado, según el caso, se imputará como subvención concedida en la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se reconoce el activo financiero.

En todo caso, las fianzas y depósitos constituidos se valorarán siempre por el importe entregado, sin actualizar.

4.2 Valoración posterior.

Los créditos y partidas a cobrar se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, las partidas a cobrar que, sin tipo de interés contractual, se hayan valorado inicialmente por su valor nominal, y los préstamos concedidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe entregado, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

4.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito o de un grupo de créditos con similares características de riesgo valorados colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más sucesos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, como puede ser la insolvencia del deudor.

El deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor contable y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima se van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los créditos a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda de acuerdo con las condiciones contractuales a la fecha de cierre del ejercicio.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en el resultado del ejercicio. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable que tendría el crédito en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

5. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

5.1 Valoración inicial.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en que se reconoce la inversión cuando tengan poca importancia relativa.

5.2 Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas a vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

5.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias, de conformidad con los criterios señalados en el apartado 4.3 anterior.

No obstante, como sustituto del valor actual de los flujos de efectivo futuros se podrá utilizar el valor de mercado del activo financiero, siempre que éste sea lo suficientemente fiable como para considerarlo representativo del valor que pudiera recuperar la entidad.

6. Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6.1 Valoración inicial.

Los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la

transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada. Los costes de transacción que le sean directamente atribuibles, se imputarán a resultados del ejercicio en que se produzca la adquisición.

En el caso de los instrumentos de patrimonio, formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

6.2 Valoración posterior.

Los activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable, se imputarán a resultados del ejercicio, una vez imputados los intereses devengados según el tipo de interés efectivo y, en su caso, las diferencias de cambio.

7. Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7.1 Valoración inicial.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma antes de que la entidad pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión y contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta la baja o deterioro.

Formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

En caso de aportaciones no dinerarias, para la valoración inicial de la inversión se aplicará lo establecido en el punto 4.d) de la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material», para los activos adquiridos en permuta.

7.2 Valoración posterior.

Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por enajenación u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que otorgan los mismos derechos.

7.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, y en todo caso en el momento que se acuerde la enajenación o transmisión de la participación, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor contable de la inversión no será recuperable como consecuencia, por ejemplo, de un descenso prolongado y significativo de los fondos propios de la entidad participada.

En el caso de entidades cuyas participaciones se negocien en un mercado activo, el importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor contable y el valor razonable calculado con referencia al mercado activo.

En el caso de entidades cuyas participaciones no se negocien en un mercado activo, para determinar el importe de la corrección valorativa se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en el resultado del ejercicio. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable que tendría la inversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

En el caso de que se hubiera producido una inversión en la entidad previa a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor, las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja dichos ajustes hasta el importe de los mismos, y el exceso, en su caso, se registrará como resultado del ejercicio. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente al patrimonio neto no revertirá.

b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor, cuando posteriormente el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, éste último se incrementará hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos. El nuevo importe así surgido, se considerará a partir de ese momento coste de la inversión. Sin embargo, si existe evidencia objetiva de deterioro del valor de la inversión, la partida de patrimonio neto que recoja los correspondientes ajustes negativos de valor, se imputará íntegramente a resultados del ejercicio.

8. Activos financieros disponibles para la venta.

8.1 Valoración inicial.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. No obstante, en el caso de valores representativos de deuda, los costes de transacción se podrán imputar a resultados del ejercicio en que se reconoce la inversión cuando tengan poca importancia relativa.

En el caso de los instrumentos de patrimonio, formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

8.2 Valoración posterior.

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán por su valor razonable, sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta la enajenación o deterioro del activo financiero, momento en que se imputará a resultados.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por enajenación u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos.

No obstante, se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial las correcciones por deterioro de valor, los intereses devengados según el tipo de interés efectivo, y los resultados por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de conformidad con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 13, «Moneda extranjera».

Los instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo, se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

8.3 Deterioro.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta o grupo de activos financieros disponibles para la venta con similares características se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos ocurridos después de su reconocimiento inicial y que ocasionen, en el caso de los instrumentos de deuda, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, como puede ser el caso de la insolvencia del deudor, o bien, en el caso de instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor contable del mismo, debido a un descenso prolongado o significativo en su cotización o de sus fondos propios, en el caso de instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio o de un cuarenta por ciento de su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje.

La corrección valorativa por deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado, menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta del resultado económico patrimonial y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las disminuciones acumuladas de valor razonable de estos activos reconocidas en el patrimonio neto, se imputarán a resultados cuando exista evidencia objetiva del deterioro de valor.

Si en ejercicios posteriores se incrementa el valor razonable del activo, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a resultados del ejercicio, salvo en el caso de los instrumentos de patrimonio, que se registrará un incremento de valor razonable directamente contra patrimonio neto.

No obstante, para los instrumentos de patrimonio valorados al coste por no negociarse en un mercado activo, la corrección valorativa por deterioro se calculará teniendo en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración y no será posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

9. Reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros.

Las reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros, deben atenderse a las siguientes reglas:

a) La entidad no podrá reclasificar ningún activo financiero a la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

b) Los instrumentos financieros derivados no podrán reclasificarse fuera de la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

c) Si como consecuencia de un evento inusual y altamente improbable de que se repita en un futuro, surgido con posterioridad a su clasificación inicial, un instrumento de deuda clasificado en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados no se mantiene ya con la intención de realizarlo en el corto plazo, la entidad podrá reclasificarlo a la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, si tiene la intención efectiva y la capacidad financiera de conservarlo en un futuro previsible o hasta su vencimiento.

En tal caso, el activo se valorará por su valor razonable en la fecha de la reclasificación que pasará a ser su nuevo coste o coste amortizado y no se revertirá ningún beneficio o pérdida previamente reconocidos en resultados.

d) En cuanto a las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, la entidad no podrá clasificar ni tener clasificado ningún activo financiero en dicha categoría si durante el ejercicio actual o los dos ejercicios anteriores ha vendido o reclasificado activos financieros

incluidos en esta categoría, salvo que fuese por un importe insignificante en relación con el importe total de los activos incluidos en la misma o se tratase de alguna de las siguientes ventas o reclasificaciones:

1. Las que estén muy próximas al vencimiento.
2. Las que tengan lugar después de que la entidad haya cobrado la práctica totalidad del principal del activo financiero, de acuerdo con su plan de amortización.
3. Las que sean atribuibles a un suceso aislado, no recurrente, y que no pudieron ser razonablemente anticipadas por la entidad.

Cuando la calificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento deje de ser adecuada como consecuencia de ventas o reclasificaciones por un importe que no sea insignificante, según lo dispuesto en el apartado anterior, así como por cambios en la intención o en la capacidad financiera de la entidad para mantenerlas, todos los activos financieros incluidos en dicha categoría se reclasificarán inmediatamente a la categoría de activos financieros disponibles para la venta, y se valorarán por su valor razonable, no siendo posible además clasificar activos financieros como inversiones mantenidas a vencimiento durante los dos ejercicios siguientes.

La entidad registrará la diferencia entre el valor contable y el valor razonable del activo, en el momento de la reclasificación, directamente en el patrimonio neto de la entidad, y se aplicarán las reglas relativas a los activos financieros disponibles para la venta.

Una vez transcurridos los dos ejercicios a que se refiere el apartado anterior, los activos que hasta ese momento estaban clasificados como disponibles para la venta, se podrán reclasificar de nuevo como mantenidos a vencimiento, si la entidad tiene la intención efectiva y la capacidad financiera de mantenerlos hasta el vencimiento. El valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. La diferencia que pudiera existir entre este valor y el importe a vencimiento se imputará a resultados según el método del tipo de interés efectivo.

En cuanto a los incrementos y disminuciones de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto de la entidad, se llevarán a resultados a lo largo de la vida residual del activo financiero utilizando el método del tipo de interés efectivo.

e) Los valores representativos de deudas clasificados inicialmente en la categoría activos financieros disponibles para la venta podrán reclasificarse a la categoría inversiones mantenidas hasta el vencimiento si la entidad tiene la intención y la capacidad financiera de mantenerlos hasta el vencimiento. No obstante esta reclasificación no podrá realizarse hasta que transcurran, en su caso, los dos años a que se refiere el apartado d) anterior.

f) Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando dejen de tener tal calificación se valorarán de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

10. Dividendos e intereses recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como resultados del ejercicio.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición, así como el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento.

Los dividendos acordados después de la adquisición que correspondan a beneficios obtenidos antes de la adquisición, se registrarán como modificación del valor inicial de la inversión.

Los intereses devengados se reconocerán utilizando el método del tipo de interés efectivo, incluso para aquellos instrumentos de deuda clasificados en las categorías de activos financieros disponibles para la venta y activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

En los activos financieros a interés variable, las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los inicialmente previstos no alterarán la distribución de los intereses implícitos

inicialmente calculados. Dichas variaciones se imputarán como mayor o menor importe de los correspondientes intereses explícitos.

El cálculo del tipo de interés efectivo se podrá realizar por capitalización simple cuando el activo financiero se adquiera con vencimiento a corto plazo o cuando se trate de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

11. Baja en cuentas.

La entidad dará de baja en cuentas un activo financiero o una parte del mismo sólo cuando hayan expirado o se hayan transmitido los derechos sobre los flujos de efectivo que el activo genera, siempre que, en este último caso, se hayan transferido de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero.

La entidad evaluará en qué medida retiene o transmite los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero, comparando su exposición, antes y después de la transmisión a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transmitido.

Si la entidad transfiere de forma sustancial los riesgos y ventajas, dará de baja en cuentas el activo financiero, reconociendo de forma separada, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creados o retenidos como consecuencia de la transmisión.

Si la entidad retiene de forma sustancial los riesgos y ventajas, mantendrá en cuentas el activo financiero en su integridad, reconociendo un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Si la entidad ni transmite ni retiene de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, dará de baja el activo cuando no retenga el control sobre el mismo, circunstancia que dependerá de la capacidad del adquirente para transmitir el activo financiero. Si la entidad retiene el control sobre el activo financiero transmitido, continuará reconociéndolo por el importe de la exposición de la entidad a las variaciones de valor del activo transmitido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se de de baja en cuentas, la diferencia entre la contraprestación recibida, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor contable del activo financiero, o de la parte del mismo que se haya transmitido, más cualquier importe acumulado reconocido directamente en el patrimonio neto, se imputará a resultados del ejercicio en que tenga lugar la baja en cuentas.

9.^a Pasivos financieros

1. Concepto.

Un pasivo financiero es una obligación exigible e incondicional de entregar efectivo u otro activo financiero a un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente desfavorables.

Los criterios establecidos en esta norma de reconocimiento y valoración serán aplicables a todos los pasivos financieros, excepto a aquellos para los que se hayan establecido criterios específicos en otra norma de reconocimiento y valoración.

2. Clasificación de los pasivos financieros.

A los solos efectos de su valoración, los pasivos financieros se clasificarán inicialmente en las siguientes categorías:

a) Pasivos financieros al coste amortizado, que incluyen:

- a.1) Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual.
- a.2) Deudas representadas en valores negociables emitidos con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y aquellas que se espera recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior al año desde su emisión.

a.3) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo, o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista.

a.4) Deudas con entidades de crédito.

a.5) Otros débitos y partidas a pagar.

b) Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, que incluyen:

b.1) Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo o el objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto aquellos en los que el acuerdo se efectúe a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista, y

b.2) Los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

No obstante, en el caso de transferencias de activos financieros en las que la entidad deba seguir reconociendo el activo transferido en función de su implicación continuada, el pasivo originado en dicha transferencia se debe valorar de forma consistente con el activo transferido.

Por tanto, si el activo transferido se valora por su valor razonable, las variaciones en el valor razonable del pasivo financiero asociado se reconocerán en el resultado del ejercicio, salvo cuando el activo transferido esté clasificado como activo financiero disponible para la venta, en cuyo caso las variaciones en el valor razonable del pasivo asociado se reconocerán en el patrimonio neto.

La entidad no podrá reclasificar ningún pasivo financiero de la categoría pasivos financieros al coste amortizado a la de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, ni de ésta a aquélla.

3. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un pasivo financiero en su balance, cuando se convierta en parte obligada según las cláusulas contractuales del instrumento financiero.

Para determinar el momento del reconocimiento de los pasivos financieros que surjan de obligaciones no contractuales, se estará a lo dispuesto al efecto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», para el caso de transferencias o subvenciones concedidas, o en la correspondiente norma de reconocimiento y valoración, en los restantes casos.

4. Valoración inicial.

4.1 Pasivos financieros al coste amortizado.

Con carácter general, los pasivos financieros al coste amortizado se valorarán inicialmente por su valor razonable, que salvo evidencia en contrario será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación recibida, ajustado con los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión. No obstante, los costes de transacción se podrán imputar al resultado del ejercicio en el que se reconoce el pasivo cuando tengan poca importancia relativa.

Para la valoración inicial de las deudas asumidas se aplicará la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

Las partidas a pagar con vencimiento a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal.

Las partidas a pagar con vencimiento a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a pagar, aplicando la tasa de interés a la que la entidad deba liquidar los intereses por aplazamiento o demora en el pago.

No obstante, las partidas a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe recibido, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

Cuando el pasivo financiero con intereses subvencionados se valore por su valor actual, la diferencia entre dicho valor y el valor nominal o el importe recibido, según el caso, se reconocerá como una subvención recibida y se imputará a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

En todo caso, las fianzas y depósitos recibidos se valorarán siempre por el importe recibido, sin actualizar.

4.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se valorarán inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la contraprestación recibida.

Los costes de transacción de la emisión se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzcan.

5. Valoración posterior.

5.1 Pasivos financieros al coste amortizado.

Los pasivos financieros al coste amortizado se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán como resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

No obstante, las partidas a pagar sin tipo de interés contractual que se hayan valorado inicialmente por su valor nominal y los préstamos recibidos con intereses subvencionados que se hayan valorado inicialmente por el importe recibido continuarán valorándose por dichos importes.

En los pasivos financieros a interés variable, las variaciones entre los intereses explícitos liquidados y los inicialmente previstos no alterarán la distribución de los intereses implícitos inicialmente calculados. Dichas variaciones se imputarán como mayor o menor importe de los correspondientes intereses explícitos.

En el caso de modificación de las fechas previstas de amortización se recalculará el tipo de interés efectivo, que será aquél que iguale, en la fecha de modificación, el valor actual de los nuevos flujos de efectivo con el coste amortizado del pasivo en ese momento. El tipo de interés efectivo recalculado se utilizará para determinar el coste amortizado del pasivo financiero en el periodo restante de vida del mismo.

5.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se valorarán por su valor razonable.

El importe que surja de la variación del valor razonable se imputará al resultado del ejercicio, una vez imputados los intereses devengados y las diferencias de cambio, en su caso.

5.3 Tipo de interés efectivo.

A los efectos de la imputación de los intereses devengados según el método del tipo de interés efectivo que se contempla en los puntos 5.1 y 5.2 anteriores, se podrá utilizar la capitalización simple en el caso de pasivos financieros al coste amortizado emitidos a corto plazo y en los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6. Baja en cuentas.

6.1 Criterio general.

La entidad dará de baja un pasivo financiero cuando se haya extinguido, esto es, cuando la obligación que dio origen a dicho pasivo se haya cumplido o cancelado.

La compra de un pasivo financiero propio implica su baja en cuentas aunque se vaya a recolocar de nuevo, excepto en el caso previsto en el punto 6.3 siguiente.

6.2 Resultados en la cancelación.

La diferencia entre el valor contable del pasivo financiero, o de la parte del mismo, que se haya cancelado o cedido a un tercero y la contraprestación entregada a dicho tercero, en la que se incluirá cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en el resultado del ejercicio en que tenga lugar.

6.3 Compraventas dobles de pasivos propios.

No se dará de baja en cuentas el pasivo en el caso de compraventas dobles de pasivos propios cuando la posterior venta del pasivo recomprado se pacte a un precio fijo, o a un precio igual al de venta más la rentabilidad normal del prestamista; ya que el fondo económico de estas operaciones consiste en la concesión de un préstamo, o en la constitución de un depósito financiero, actuando el pasivo propio recibido como garantía de la devolución de los fondos prestados.

En este caso, se mantendrá en cuentas el pasivo propio y se registrará la operación de compraventa doble como un préstamo concedido o depósito financiero, según proceda. Los gastos del pasivo propio y los ingresos del activo financiero se reconocerán, sin compensar, en la cuenta del resultado económico patrimonial.

Si la venta del pasivo recomprado se pactara a precio de mercado, la operación se tratará como extinción del pasivo y posterior emisión de otro pasivo.

6.4 Intercambio de pasivos financieros.

El intercambio de instrumentos de deuda a coste amortizado entre la entidad emisora y el prestamista se tratará contablemente de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Cuando los instrumentos de deuda intercambiados tengan condiciones sustancialmente diferentes:

La operación se registrará como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero. Cualquier coste o comisión por la operación se registrará como parte del resultado procedente de la extinción.

b) Cuando los instrumentos de deuda intercambiados no tengan condiciones sustancialmente diferentes:

El pasivo financiero original no se dará de baja en cuentas y el importe de los costes y comisiones se registrará como un ajuste de su valor en cuentas y se amortizarán a lo largo de la vida restante del pasivo modificado.

Se calculará un nuevo tipo de interés efectivo que será aquel que iguale el valor en cuentas del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

Para determinar el coste amortizado del pasivo financiero en el periodo restante de vida del mismo, se utilizará el tipo de interés efectivo calculado según el párrafo anterior.

A estos efectos, se considerará que los instrumentos de deuda intercambiados tienen condiciones sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original.

6.5 Modificación de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

Se considerará que se ha producido una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del pasivo

financiero según las nuevas condiciones, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero según las condiciones anteriores, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original.

Las modificaciones sustanciales de las condiciones actuales de un pasivo financiero se registrarán con el mismo criterio que el establecido en el apartado a) del punto 6.4 anterior para el intercambio de instrumentos de deuda que tengan condiciones sustancialmente diferentes. Para la valoración inicial del nuevo pasivo se utilizará como tipo de actualización de los flujos a pagar el tipo de mercado de un pasivo semejante.

Las modificaciones no sustanciales de las condiciones actuales de un pasivo financiero se registrarán con el mismo criterio que el establecido en el apartado b) del punto 6.4 anterior para el intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes.

6.6 Extinción del pasivo por asunción.

Cuando un acreedor exima a la entidad de su obligación de realizar pagos porque un nuevo deudor ha asumido la deuda, la entidad extinguirá el pasivo financiero original.

El resultado de la extinción se reconocerá de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», y será igual a la diferencia entre el valor en cuentas del pasivo financiero original y cualquier contraprestación entregada por la entidad.

6.7 Extinción del pasivo por prescripción.

Cuando haya prescrito la obligación de la entidad de rembolsar al acreedor el pasivo financiero, la baja en cuentas del correspondiente pasivo se imputará al resultado del ejercicio en que se acuerde la prescripción.

7. Contratos de garantía financiera.

Un contrato de garantía financiera es un contrato que exige que el emisor efectúe pagos para rembolsar al tenedor por la pérdida en la que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda, tal como una fianza o un aval.

El emisor de un contrato de garantía financiera registrará las comisiones o primas a percibir conforme se devenguen, imputándolas a resultados como ingreso financiero, de forma lineal a lo largo de la vida de la garantía.

Asimismo provisionará las garantías clasificadas como dudosas de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes».

10.^a Coberturas contables

1. Concepto.

Mediante una operación de cobertura, uno o varios instrumentos financieros denominados instrumentos de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Cuando una cobertura se califique como cobertura contable, por cumplir con los requisitos exigidos en el apartado 4 de esta norma, la contabilización del instrumento de cobertura y de la partida cubierta se regirá por los criterios establecidos en el apartado 5 de esta norma de reconocimiento y valoración.

2. Instrumentos de cobertura.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados. En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán designar como instrumentos de cobertura activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.

En una relación de cobertura, el instrumento de cobertura se designa en su integridad, aunque sólo lo sea por un porcentaje de su importe total, salvo en los contratos a plazo, que se podrá designar como instrumento de cobertura el precio de contado, excluyendo el componente de interés.

La relación de cobertura debe designarse por la totalidad del tiempo durante el cual el instrumento de cobertura permanece en circulación.

Dos o más derivados, o proporciones de ellos, podrán designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura.

Un instrumento se puede designar para cubrir más de un riesgo siempre que:

- se puedan identificar claramente los diferentes riesgos cubiertos,
- exista una designación específica del instrumento de cobertura para cada uno de los diferentes riesgos cubiertos, y
- la eficacia de la cobertura pueda ser demostrada.

3. Partidas cubiertas.

Se podrán designar como partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos en balance, los compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos, y las transacciones previstas altamente probables de realizar que expongan a la entidad a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo.

Los activos y pasivos que compartan la exposición al riesgo que se pretende cubrir, podrán cubrirse en grupo solo si el cambio en el valor razonable atribuible al riesgo cubierto para cada partida individual debe esperarse que sea aproximadamente proporcional al cambio total del valor razonable del grupo atribuible al riesgo cubierto.

No se podrá designar como partida cubierta una posición neta global de activos y pasivos. No obstante, si se quiere cubrir del riesgo de tipo de interés el valor razonable de una cartera compuesta de activos y pasivos financieros, se podrá designar como partida cubierta un importe monetario de activos o de pasivos equivalente al importe neto de la cartera, siempre que la totalidad de los activos o de los pasivos de los que se extraiga el importe monetario cubierto estén expuestos al riesgo cubierto.

Los activos financieros y pasivos financieros podrán cubrirse parcialmente, tal como un determinado importe o porcentaje de sus flujos de efectivo o de su valor razonable, siempre que pueda medirse la eficacia de la cobertura.

Los activos o pasivos no financieros solamente podrán designarse como partidas cubiertas:

- a) por los riesgos asociados a las diferencias de cambio en moneda extranjera, o
- b) en su integridad, es decir, por todos los riesgos que soporte.

4. Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas.

Una cobertura se calificará como cobertura contable únicamente cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- a) En el momento inicial, se debe designar y documentar la relación de cobertura, así como fijar el objetivo y la estrategia que pretende la entidad a través de dicha relación.

Dicha documentación deberá incluir:

- La identificación del instrumento de cobertura, de la partida o transacción cubierta y de la naturaleza del riesgo concreto que se está cubriendo.

– En el caso de que el instrumento de cobertura no se vaya a valorar por su valor razonable, se justificará que se cumplen todos los requisitos que, a tal efecto, se contemplan al final del apartado 5.1 «Valoración del instrumento de cobertura» de esta norma.

– El criterio y método para valorar la eficacia del instrumento de cobertura para compensar la exposición a las variaciones de la partida cubierta, ya sea en el valor razonable o en los flujos de efectivo, que se atribuyen al riesgo cubierto.

b) Se espera que la cobertura sea altamente eficaz durante todo el plazo previsto para compensar las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo que se atribuyan al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentado.

Una cobertura se considerará altamente eficaz si se cumplen las dos siguientes condiciones:

– Al inicio de la cobertura y durante su vida, la entidad puede esperar que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

– La eficacia real de la cobertura, es decir, la relación entre el resultado del instrumento de cobertura y el de la partida cubierta, está en un rango del ochenta al ciento veinticinco por ciento.

c) La eficacia de la cobertura puede ser determinada de forma fiable, esto es, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y el valor razonable del instrumento de cobertura deben poderse determinar de forma fiable.

La eficacia se valorará, como mínimo, cada vez que se preparen las cuentas anuales.

Para valorar la eficacia de las coberturas se utilizará el método que mejor se adapte a la estrategia de gestión del riesgo por la entidad, siendo posible adoptar métodos diferentes para las distintas coberturas.

5. Criterios valorativos de las coberturas contables.

5.1 Valoración del instrumento de cobertura.

El instrumento de cobertura que sea un derivado, o el componente de tipo de cambio de un activo o pasivo financiero designado instrumento de cobertura en una cobertura del riesgo de tipo de cambio, se valorará por su valor razonable.

La imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura atribuible a la parte del mismo que haya sido calificada como cobertura eficaz, deberá realizarse en el mismo ejercicio en el que las variaciones en la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto afecten al resultado económico patrimonial.

Cuando para cumplir con lo establecido en el párrafo anterior, la imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura deba diferirse a ejercicios posteriores, los importes diferidos se registrarán en una cuenta de patrimonio neto.

El importe reconocido en el patrimonio neto será el menor de:

– El resultado acumulado por el instrumento de cobertura desde el inicio de ésta; o
– La variación acumulada en el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura.

Con carácter general, el importe acumulado en el patrimonio neto se imputará a resultados a medida que se imputen los ingresos y gastos derivados de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto, excepto cuando se permita su inclusión en el valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

Las variaciones en el valor razonable del instrumento de cobertura atribuibles a la parte del mismo calificada como cobertura ineficaz, se imputarán en el resultado del

ejercicio aplicando la norma de reconocimiento y valoración que corresponda n.º 8, «Activos financieros», o n.º 9, «Pasivos financieros».

No obstante, el instrumento de cobertura no tendrá que valorarse por su valor razonable, sino con el mismo criterio que la partida cubierta, cuando la cobertura cumpla los siguientes requisitos:

– El instrumento de cobertura es una permuta financiera de divisas, una permuta financiera de intereses, o un contrato a plazo de divisas.

– La partida cubierta es un pasivo financiero al coste amortizado o una inversión mantenida hasta el vencimiento.

– El instrumento de cobertura se designa para compensar las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta debidas a los riesgos del tipo de cambio o de tipo de interés a los que está efectivamente expuesta.

– La entidad, en la documentación de la cobertura, declara que tiene la intención y la capacidad financiera de mantener el instrumento de cobertura y la partida cubierta hasta el vencimiento de la cobertura y que no revocará la designación de la cobertura.

– Por las características del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, se puede asegurar, en el momento inicial, que la cobertura va a ser plenamente eficaz hasta su vencimiento, es decir, que los cambios en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura van a compensar íntegramente los cambios en los flujos de efectivo de la partida cubierta correspondientes al importe y al riesgo cubiertos. Ello se conseguirá cuando, por ejemplo, se cubra un pasivo financiero mediante una permuta en la que la corriente deudora tenga las mismas características (moneda, tipo de interés de referencia, vencimiento de intereses, etc.) que la partida cubierta.

5.2 Valoración de la partida cubierta.

5.2.1 Activos y pasivos reconocidos en balance.

Cuando se cubra un activo o un pasivo de las variaciones en su valor razonable, las variaciones de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán inmediatamente en el resultado del ejercicio ajustando el valor contable de la partida cubierta, incluso cuando ésta se valore al coste amortizado o sea un activo financiero disponible para la venta.

El ajuste realizado en el valor contable de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo recalculado en la fecha que comience la imputación. Dicha imputación podrá empezar tan pronto como se realice el ajuste y en todo caso deberá empezar en el momento en que la partida cubierta deje de ser ajustada por los cambios en el valor razonable del instrumento de cobertura.

Las variaciones en el valor razonable de la partida cubierta no atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán según los criterios generales aplicables a la partida cubierta.

Las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta se imputarán a resultados según los criterios generales aplicables a la partida cubierta.

5.2.2 Compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos.

Las variaciones en el valor razonable de un compromiso en firme no reconocido como activo o pasivo, designado como partida cubierta, que sean atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán como un activo o pasivo con imputación al resultado del ejercicio.

Cuando la entidad suscriba un compromiso en firme para adquirir un activo o asumir un pasivo y dicho compromiso se designe partida cubierta, el importe inicial en cuentas del activo o pasivo que resulte del cumplimiento de dicho compromiso se ajustará para incluir el cambio acumulado en el valor razonable de dicho compromiso atribuible al riesgo cubierto que se reconozca en el resultado del ejercicio.

No obstante, en el caso de coberturas del riesgo del tipo de cambio, la entidad podrá optar por no reconocer las variaciones en el valor razonable del compromiso en firme durante el periodo de cobertura. En este caso, las variaciones en el valor del instrumento

de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto durante el periodo de cobertura, se imputarán en la cuenta del resultado económico patrimonial de acuerdo con los criterios previstos en el punto 5.2.3 siguiente, según que el compromiso en firme diese lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o no diese lugar al reconocimiento de un activo o un pasivo, respectivamente.

5.2.3 Transacciones previstas altamente probables.

Durante el periodo de cobertura no se reconocerán las variaciones en el valor previsto de la transacción cubierta.

Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto, se imputarán en el resultado del ejercicio a medida que el activo adquirido o el pasivo asumido afecte al mismo. No obstante, las pérdidas registradas en el patrimonio neto que la entidad espere no poder recuperarlas en ejercicios futuros se reconocerán inmediatamente en el resultado del ejercicio.

Si la cobertura de una transacción prevista diese lugar al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o bien al reconocimiento de un compromiso en firme, los importes reconocidos en el patrimonio neto se incluirán en el valor inicial del activo o pasivo, cuando sean adquiridos o asumidos.

Si la cobertura de una transacción prevista no diese lugar al reconocimiento de un activo o pasivo, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto, se imputarán en el resultado del ejercicio a medida que la transacción cubierta afecte al resultado.

6. Interrupción de la contabilidad de coberturas.

La contabilidad de coberturas se interrumpirá en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) El instrumento de cobertura expira o es vendido, resuelto o ejercido; o
- b) La cobertura deje de cumplir los requisitos señalados en el apartado 4 anterior; o
- c) La entidad revoque la designación.

La sustitución o renovación de un instrumento de cobertura por otro instrumento no supondrá la interrupción de la cobertura, a menos que así esté contemplado en la estrategia de cobertura documentada por la entidad.

Los efectos contables derivados de la interrupción se aplicarán de acuerdo con los siguientes criterios:

– El importe acumulado en el patrimonio neto durante el periodo en el que la cobertura haya sido eficaz se continuará reconociendo en dicha partida hasta que la transacción prevista ocurra, en cuyo momento se aplicarán los criterios del punto 5.2.3. En el momento que no se espere que la transacción prevista ocurra, el importe acumulado en el patrimonio neto se imputará al resultado del ejercicio.

– El ajuste realizado en el valor en cuentas de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio según el criterio del segundo párrafo del punto 5.2.1 de esta norma de reconocimiento y valoración.

11.^a Existencias

1. Valoración inicial.

Los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por el precio de adquisición o el coste de producción.

En las existencias que necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se podrán incluir, en el precio de adquisición o coste de producción, los

gastos financieros, en los términos previstos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material», con el límite del valor realizable neto de las existencias en las que se integren.

Los débitos derivados de estas operaciones se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros».

1.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura, los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición más todos los costes adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en la ubicación y condición necesaria para su uso, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Los descuentos, rebajas y otras partidas similares se deducirán del precio de adquisición, así como los intereses contractuales incorporados al nominal de los débitos. También se deducirán del precio de adquisición, los intereses incorporados al nominal de los débitos con vencimiento superior al año, que no tengan un tipo de interés contractual, cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a pagar, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4.1, «Pasivos financieros al coste amortizado» de la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros».

1.2 Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumidas, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción, según los criterios indicados en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material».

1.3 Métodos de asignación de valor.

Cuando se trate de bienes concretos que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. El método FIFO es aceptable y puede adoptarse, si la entidad lo considera más conveniente para su gestión. Se utilizará el mismo método para inventarios de la misma naturaleza o uso.

Cuando no se pueda asignar el valor por los métodos anteriores se podrá determinar tomando el valor razonable menos un margen adecuado.

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, el valor se asignará identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien individualmente considerado.

2. Coste de las existencias en la prestación de servicios.

En la medida que sea significativo, se podrá mantener un inventario por la prestación de servicios con contraprestación, en cuyo caso, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aun no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 15, «Ingresos con contraprestación».

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios.

3. Valoración posterior.

Cuando el valor realizable neto de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas,

reconociéndose como gasto en el resultado del ejercicio y teniendo en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias.

En el caso de las materias primas, la anterior comparación se realizará con su precio de reposición, en lugar de su valor realizable neto, y la correspondiente corrección valorativa se realizará hasta situarlas a dicho precio de reposición. Sin embargo, no se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de existencias, para situar su valor contable por debajo del coste, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos a su coste de producción o por encima de él.

Los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en los párrafos precedentes, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el de coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de existencias que se van a distribuir sin contraprestación o esta es insignificante, su precio de adquisición o su coste de producción se comparará con su precio de reposición, o bien, si no se pueden adquirir en el mercado, con una estimación del mismo.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias han dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconociéndose como ingreso en el resultado del ejercicio.

12.^a *Activos construidos o adquiridos para otras entidades*

1. Concepto.

Son los bienes construidos o adquiridos por una entidad gestora, con base en el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfieran necesariamente a otra entidad destinataria, con independencia de que esta última participe o no en su financiación.

2. Reconocimiento y valoración por la entidad gestora.

En el caso de construcción de los bienes, cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo puedan ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos derivados del mismo se reconocerán en el resultado del ejercicio, en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio.

El coste de la obra se calculará conforme a lo establecido para la determinación del coste de producción en la norma de reconocimiento y valoración n.º 11, «Existencias».

Se considera que se pueden estimar con suficiente fiabilidad los ingresos y los costes de un contrato de construcción cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.
- b) Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.
- c) Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuentas anuales, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.
- d) Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se construyan directamente por la entidad gestora, los costes asociados con la

construcción o adquisición de los activos se reconocerán como existencias. En este caso, los ingresos se reconocerán cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

En ambos casos, los costes asociados al contrato o acuerdo que financie la entidad gestora se imputarán como subvención concedida al resultado del ejercicio que proceda de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

3. Reconocimiento y valoración por la entidad destinataria.

Los desembolsos que efectúe la entidad destinataria del contrato o acuerdo de construcción o adquisición, para financiar la obra se registrarán como anticipos de inmovilizado.

La entidad registrará el activo en el momento de su recepción, cuantificando su importe de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material» y n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

13.^a Moneda extranjera

1. Conceptos.

Transacción en moneda extranjera: Es toda operación que se establece o exige su liquidación en una moneda extranjera.

Se entiende por moneda extranjera cualquier moneda distinta del euro.

Partidas monetarias: Son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, al vencimiento, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Incluyen entre otros: los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, préstamos, valores representativos de deuda, cuentas a cobrar, cuentas a pagar y provisiones.

Partidas no monetarias: Son activos y pasivos que no dan derecho a recibir ni obligación de entregar, una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Incluyen entre otros, los activos materiales o intangibles, las existencias, así como los instrumentos de patrimonio.

2. Valoración inicial.

Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento en las cuentas anuales, en euros, aplicando al importe correspondiente en moneda extranjera el tipo de cambio al contado, existente en la fecha de la operación.

Se podrá utilizar un tipo de cambio medio del periodo (como máximo mensual) para todas las transacciones que tengan lugar durante ese intervalo, en cada una de las clases de moneda extranjera en que éstas se hayan realizado, salvo que dicho tipo haya sufrido variaciones significativas durante el intervalo de tiempo considerado.

3. Valoración posterior.

En cada fecha de presentación de las cuentas anuales se aplicarán las siguientes reglas para realizar la conversión de los saldos denominados en moneda extranjera a euros:

a) Partidas monetarias.—Los elementos patrimoniales de carácter monetario denominados en moneda extranjera se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado existente en esa fecha.

b) Partidas no monetarias.

b.1) Las partidas no monetarias valoradas al coste se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que fueron registradas.

b.2) Las partidas no monetarias valoradas al valor razonable se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en la que se determinó el valor razonable.

Las amortizaciones deberán dotarse sobre el importe anteriormente calculado.

La conversión a euros de los valores necesarios para estimar el deterioro de valor, se realizará aplicando el tipo de cambio en el momento de su determinación.

4. Tratamiento de las diferencias de cambio.

a) Partidas monetarias.—Las diferencias de cambio surgidas en la liquidación de las partidas monetarias, o en la fecha de presentación de las cuentas anuales, por causa de tipos de cambio diferentes a los utilizados en el registro de la operación en el periodo, deben reconocerse como resultados del periodo en que han aparecido, con la excepción de aquellas partidas designadas como instrumentos de cobertura, a los que les será de aplicación la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables».

Para el caso particular de un activo financiero monetario clasificado como disponible para la venta se tratará como si se contabilizase a coste amortizado en moneda extranjera. En consecuencia, para dicho activo financiero, las diferencias de cambio asociadas a cambios en el coste amortizado se reconocen como resultados del ejercicio, y los demás cambios de valor, se tratarán tal como se dispone en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros» para este tipo de activos.

b) Partidas no monetarias.—El efecto en la valoración de una partida no monetaria producido con motivo de la aplicación de un tipo de cambio diferente a aquel por el que figure en las cuentas anuales, no será objeto de un tratamiento individualizado sino que tendrá la misma consideración que cualquier cambio en la valoración de dicho elemento patrimonial.

14.^a *Impuesto sobre el valor añadido (IVA) e impuesto general indirecto canario (IGIC)*

1. Impuestos soportados.

El IVA soportado deducible no formará parte del precio de adquisición de los bienes y servicios objeto de las operaciones gravadas por el impuesto, y será objeto de registro en una rúbrica específica.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes y servicios objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de operaciones de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la entidad) que sean objeto de gravamen, el IVA no deducible se sumará al coste de los respectivos activos.

Sin perjuicio de lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios y estimaciones contables y errores, no alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, en particular los ajustes que sean consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectificaciones se reconocerán como gasto o ingreso, según proceda, en el resultado del ejercicio.

Las reglas sobre el IVA soportado serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de bienes o servicios que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. Impuestos repercutidos.

El IVA repercutido no formará parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por dicho impuesto o del importe neto obtenido en la enajenación o disposición por otra vía en el caso de baja en cuentas de activos no corrientes, y será objeto de registro en una rúbrica específica.

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto soportado en la adquisición de activos o servicios que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

15.^a Ingresos con contraprestación

1. Concepto.

Los ingresos con contraprestación son aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da directamente un valor aproximadamente igual (mayoritariamente en forma de productos, servicios o uso de activos) a la otra parte del intercambio.

2. Reconocimiento y valoración.

Con carácter general los ingresos con contraprestación deben reconocerse cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Cuando su importe pueda medirse con fiabilidad.
- b) Cuando sea probable que la entidad reciba los rendimientos económicos o potencial de servicio asociados a la transacción.

Los ingresos surgidos de transacciones con contraprestación se valorarán por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que salvo evidencia en contrario, será el precio acordado para dichos bienes o servicios, deducido el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja comercial que la entidad pueda conceder, así como los intereses contractuales incorporados al nominal de los créditos. También se deducirán los intereses incorporados al nominal de los créditos con vencimiento superior al año, que no tengan un tipo de interés contractual, cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4.1, «Valoración inicial», de la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la entidad debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

Cuando se intercambien bienes o servicios por otros de naturaleza y valor similar, tal intercambio no dará lugar al reconocimiento de ingresos.

3. Ingresos por ventas.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes deben ser registrados cuando se cumplan además de los requisitos generales todos y cada uno de los siguientes:

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, con independencia de la cesión o no del título legal de propiedad.
- b) La entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre los mismos.
- c) Los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

4. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos procedentes de una prestación de servicios deben reconocerse cuando el resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad, considerando el grado de avance o realización de la prestación a la fecha de las cuentas anuales. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando además de los requisitos generales para el reconocimiento de ingresos se cumplan todos y cada uno de los siguientes:

- a) El grado de avance o realización de la prestación, en la fecha de las cuentas anuales pueda ser medido con fiabilidad.

b) Los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos, en un plazo especificado, los ingresos podrán reconocerse de forma lineal en ese plazo.

Cuando el resultado de una transacción, que implique la prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deben ser reconocidos como tales sólo en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

16.^a *Ingresos sin contraprestación*

1. Concepto.

Los ingresos sin contraprestación son aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y no da directamente un valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio.

2. Reconocimiento y valoración.

El reconocimiento de ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación va asociado al reconocimiento del activo derivado de dicha transacción, excepto en la medida que sea reconocido un pasivo también respecto al mismo flujo de entrada. El surgimiento de dicho pasivo viene motivado por la existencia de una condición que implique la devolución del activo.

Para proceder al reconocimiento del ingreso deben cumplirse los criterios de reconocimiento del activo.

Si se ha reconocido un pasivo, cuando se cancele el mismo porque se realice el hecho imponible o se satisfaga la condición, se dará de baja el pasivo y se reconocerá el ingreso.

Los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación se valorarán por el importe del incremento de los activos netos en la fecha de reconocimiento.

3. Impuestos.

En el caso de los impuestos, se reconocerá el ingreso y el activo cuando tenga lugar el hecho imponible y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo.

Los impuestos se cuantificarán siguiendo el criterio general establecido en el apartado 2 anterior. En aquellos casos, en los que la liquidación de un impuesto se realice en un ejercicio posterior a la realización del hecho imponible podrán utilizarse modelos estadísticos para determinar el importe del activo, siempre que dichos modelos tengan un alto grado de fiabilidad.

El ingreso tributario se determinará por su importe bruto. En el caso de que se paguen beneficios a los contribuyentes a través del sistema tributario, que en otras circunstancias serían pagados utilizando otro medio de pago, estos constituyen un gasto y deben reconocerse independientemente, sin perjuicio de su imputación presupuestaria. El ingreso, a su vez, debe incrementarse por el importe de cualquiera de estos gastos pagados a través del sistema tributario.

El ingreso tributario sin embargo no debe incrementarse por el importe de los gastos fiscales (deducciones), ya que estos gastos son ingresos a los que se renuncia y no dan lugar a flujos de entrada o salida de recursos.

4. Multas y sanciones pecuniarias.

Las multas y sanciones pecuniarias son ingresos de Derecho público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico.

El reconocimiento de los ingresos se efectuará cuando se recauden las mismas o cuando en el ente que tenga atribuida la potestad para su imposición surja el derecho a cobrarlas.

El nacimiento del derecho de cobro se producirá cuando el ente impositor cuente con un título legal ejecutivo con que hacer efectivo dicho derecho de cobro.

La existencia de tal título ejecutivo, en el caso de multas y sanciones pecuniarias se produce, en cualquiera de los casos siguientes:

1. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en el momento de su emisión.

2. Cuando la legislación reguladora de las mismas establezca la ejecutividad del acto de imposición en un momento posterior al de su emisión:

a) Por el transcurso del plazo legalmente establecido, en cada caso, para que el infractor reclame el acto de imposición de la sanción, sin que se haya producido tal reclamación.

b) Por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible a interponer por el sujeto infractor con anterioridad a la ejecutividad del acto.

5. Transferencias y subvenciones.

Los criterios de reconocimiento de este tipo de ingresos se recogen en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones».

6. Cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.

El tratamiento de estas operaciones queda establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

17.^a Provisiones, activos y pasivos contingentes

1. Provisiones.

Esta norma de reconocimiento y valoración se aplicará con carácter general, excepto si en otra norma de reconocimiento y valoración contenida en este Plan se establece un criterio singular. Tampoco se aplicará para el registro de provisiones en las que sean necesarios cálculos actuariales para su determinación y las que afectan a los denominados beneficios sociales.

1.1 Concepto.

Una provisión es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Dará origen al pasivo todo suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal, contractual o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas gubernamentales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

1.2 Reconocimiento.

Debe reconocerse una provisión cuando se den la totalidad de las siguientes condiciones:

a) la entidad tiene una obligación presente (ya sea legal, contractual o implícita) como resultado de un suceso pasado;

- b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio para cancelar tal obligación; y
- c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

A los efectos anteriores debe tenerse en cuenta lo siguiente:

- Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad.
- No se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro.
- Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por actuaciones de la entidad. A estos efectos, también se consideran cambios legales aquellos en los que la normativa haya sido objeto de aprobación pero aún no haya entrado en vigor.
- La salida de recursos se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un suceso ocurra sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro.

1.3 Valoración inicial.

El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente o para transferirla a un tercero.

Para su cuantificación se deberán tener en cuenta las siguientes cuestiones:

- a) La base de las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán conforme a:
 - el juicio de la gerencia de la entidad,
 - la experiencia que se tenga en operaciones similares, y
 - los informes de expertos.
- b) El importe de la provisión debe ser el valor actual de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y el efecto financiero no sea significativo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.
- c) Reembolso por parte de terceros: En el caso de que la entidad tenga asegurado que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento como un activo independiente, cuyo importe no debe exceder al registrado en la provisión. Asimismo, el gasto relacionado con la provisión debe ser objeto de presentación como una partida independiente del ingreso reconocido como reembolso. En su caso será objeto de información en memoria respecto a aquellas partidas que estén relacionadas y que sirva para comprender mejor una operación.

1.4 Valoración posterior.

1.4.1 Consideraciones generales.

Las provisiones deben ser objeto de revisión al menos a fin de cada ejercicio y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a revertir la provisión, cuya contrapartida será una cuenta de ingresos del ejercicio.

Con independencia de lo anterior, y dado que representan un valor actual, la actualización de su cuantía, se realizará, con carácter general con cargo a cuentas representativas de gastos financieros. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo.

1.4.2 Consideraciones particulares.

Los cambios en la valoración de un pasivo existente por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario o importe estimado de la salida de recursos para liquidar la obligación o de un cambio en el tipo de descuento, se contabilizarán de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Si el activo se valora según el modelo de coste:

a.1) Los cambios en el pasivo incrementarán o disminuirán el coste del activo correspondiente.

a.2) El importe deducido del coste del activo no excederá de su valor contable. Si una disminución en el pasivo excede el importe del valor contable del activo, el exceso se reconocerá inmediatamente en el resultado del ejercicio.

Como consecuencia del ajuste del activo, la base amortizable deberá ser modificada y las cuotas de amortización se repartirán durante su vida útil restante.

b) Si el activo se valora según el modelo de la revalorización:

b.1) Los cambios en el pasivo modifican la partida específica de patrimonio neto previamente reconocida, de forma que:

– Una disminución del pasivo se abonará directamente a dicha partida específica de patrimonio neto, excepto cuando deba contabilizarse un ingreso como consecuencia de la reversión de una minoración del activo reconocida previamente en el resultado del ejercicio.

– Un incremento en el pasivo se cargará contra la cuenta representativa de dicha partida específica de patrimonio neto, hasta el límite del saldo acreedor que exista en ese momento. De resultar insuficiente el saldo mencionado, la diferencia se registrará como resultado del ejercicio.

b.2) En el caso de que una disminución en el pasivo exceda el valor contable que se habría reconocido si el activo se hubiese contabilizado por el modelo del coste, el exceso se reconocerá como un ingreso del ejercicio.

b.3) Del cambio en la partida específica de patrimonio que surja de un cambio en el pasivo se dará información en la memoria.

1.5 Aplicación de las provisiones.

Cada provisión deberá ser destinada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.

2. Activos contingentes.

2.1 Concepto.

Un activo contingente es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

2.2 Información a facilitar.

Los activos contingentes no serán objeto de reconocimiento en el balance, si bien, se informará de los mismos en la memoria en el caso de que sea probable la entrada de rendimientos económicos o potencial de servicio a la entidad.

Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación continuada.

3. Pasivos contingentes.

3.1 Concepto.

Un pasivo contingente es:

a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien

b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

- no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios; o bien
- el importe de la obligación no puede ser valorado con la suficiente fiabilidad.

3.2 Información a facilitar.

La entidad no debe proceder al reconocimiento de ningún pasivo contingente en el balance. No obstante se informará en memoria, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o prestación de servicios, se considere remota.

Los pasivos contingentes han de ser objeto de evaluación continuada.

18.^a *Transferencias y Subvenciones*

1. Concepto.

A los únicos efectos de este Plan:

Las transferencias tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Las subvenciones tienen por objeto una entrega dineraria o en especie entre los distintos agentes de las administraciones públicas, y de estos a otras entidades públicas o privadas y a particulares, y viceversa, todas ellas sin contrapartida directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación por parte del beneficiario de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro.

Las transferencias y subvenciones suponen un aumento del patrimonio neto del beneficiario de las mismas y, simultáneamente, una correlativa disminución del patrimonio neto del concedente.

En el caso de que existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados al disfrute de una subvención, ésta tendrá la consideración de reintegrable y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente.

2. Reconocimiento.

a) Transferencias y subvenciones concedidas.

Las transferencias y subvenciones concedidas se contabilizarán como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se deberá dotar una provisión por los correspondientes importes, con la finalidad de reflejar el gasto.

En el caso de deudas asumidas de otros entes, la entidad que asume la deuda deberá reconocer la subvención concedida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo surgido como consecuencia de esta operación.

b) Transferencias y subvenciones recibidas.

Las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria de las mismas, que se efectuará de acuerdo con los criterios recogidos en la primera parte de este texto relativa al marco conceptual de la contabilidad pública.

Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute, referidas en el párrafo anterior, se extienda a varios ejercicios, se presumirá el mismo, siempre que así sea en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte. Asimismo, en el caso de subvenciones para la ejecución de obras, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan la finalización de las mismas y su puesta en condiciones de funcionamiento, y la ejecución se realice en varios ejercicios, se considerará no reintegrable la subvención en proporción a la obra ejecutada hasta el momento de la elaboración de las cuentas anuales, siempre que no existan dudas razonables de la terminación de la misma, tal y como se establezca en el correspondiente acuerdo de concesión.

En el caso de deudas asumidas por otros entes, la entidad cuya deuda ha sido asumida deberá reconocer la subvención recibida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando simultáneamente la cancelación del pasivo asumido.

Las transferencias y subvenciones recibidas deberán imputarse a resultados de acuerdo con los criterios que se detallan a continuación, que serán aplicables tanto a las de carácter monetario como a las de carácter no monetario o en especie.

b.1) En todo caso, las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una partida específica, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión:

– Subvenciones para financiar gastos: Se imputarán al resultado del mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

– Subvenciones para adquisición de activos: Se imputarán al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.

En el caso de activos no amortizables, se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

En el supuesto de que la condición asociada a la utilización de la subvención por el ente beneficiario suponga que este deba realizar determinadas aplicaciones de fondos, se podrá registrar como ingresos a medida que se vayan imputando a resultados los gastos derivados de esas aplicaciones de fondos.

– Subvenciones para cancelación de pasivos: Se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso se imputarán en función del elemento financiado.

b.2) Transferencias: Se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

3. Valoración.

Las transferencias y subvenciones de carácter monetario se valorarán por el importe concedido, tanto por el ente concedente como por el beneficiario.

Las transferencias y subvenciones de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor contable de los elementos entregados, en el caso del ente concedente, y por su valor razonable en el momento del reconocimiento, en el caso del ente beneficiario, salvo que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y valoración, se deduzca otra valoración del elemento patrimonial en que se materialice la transferencia o subvención.

Las subvenciones recibidas por asunción de deudas se valorarán por el valor contable de la deuda en el momento en el que ésta es asumida.

Las subvenciones concedidas por asunción de deudas se valorarán por el valor razonable de la deuda en el momento de la asunción.

4. Transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades públicas propietarias.

Las transferencias y subvenciones otorgadas por la entidad o entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente se contabilizarán de acuerdo con los criterios contenidos en los apartados anteriores de esta norma de reconocimiento y valoración.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la aportación patrimonial inicial directa, así como las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente deberán registrarse por la entidad o entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes a las que se efectúa la aportación, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 8, «Activos financieros», y por la entidad dependiente como patrimonio neto, valorándose, en este caso, de acuerdo con los criterios indicados en el apartado anterior de esta norma de reconocimiento y valoración.

19.^a Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos

1. Concepto.

Se incluyen en este epígrafe aquellas operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por esta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades.

Dentro de las adscripciones se incluyen tanto las realizadas desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes como entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública. En cuanto a las cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos se incluyen las efectuadas entre dos entidades entre las que no exista relación de dependencia y no sean dependientes de una misma entidad pública.

2. Reconocimiento y valoración.

Estas operaciones se registrarán y valorarán, tanto en la entidad beneficiaria o cesionaria de los bienes o derechos como en la entidad aportante o cedente, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones». En el caso de que existan dudas sobre la utilización del bien o derecho para la finalidad prevista, la operación tendrá la consideración de pasivo y activo para la entidad beneficiaria y aportante respectivamente. Se presumirá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista siempre que sea ese su uso en el momento de elaborar la información contable.

Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un periodo inferior a la vida económica del mismo, la entidad beneficiaria del mismo registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido. Si la adscripción o cesión gratuita es por un periodo indefinido o similar a la vida económica del bien recibido, la entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la adscripción o cesión.

Por último, por lo que se refiere a las adscripciones de bienes, cuando éstas se produzcan desde una entidad pública a sus entidades dependientes y, a los efectos de la aplicación a las mismas de lo establecido en el apartado 4 de la norma valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», se entenderá que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias por dicha entidad dependiente.

20.^a Actividades conjuntas

1. Concepto.

Una actividad conjunta es un acuerdo en virtud del cual dos o más entidades denominadas partícipes emprenden una actividad económica que se somete a gestión conjunta, lo que supone compartir la potestad de dirigir las políticas financiera y operativa de dicha actividad con el fin de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto de carácter financiero como operativo requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

2. Categorías de actividades conjuntas.

A efectos de esta norma se distinguen los siguientes tipos de actividades conjuntas:

a) Actividades conjuntas que no requieren la constitución de una persona jurídica independiente: Se trata de actividades controladas conjuntamente, que implican el uso de activos y otros recursos de los que son titulares los partícipes o bien únicamente el control conjunto por los partícipes (y a menudo también la propiedad conjunta) sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los objetivos de la actividad conjunta.

b) Actividades conjuntas que requieren la constitución de una persona jurídica independiente.

Son las entidades controladas de forma conjunta, también denominadas entidades multigrupo, a que se refiere la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

3. Actividades conjuntas que no requieren la constitución de una nueva entidad.

a) Cada partícipe reconocerá en sus cuentas anuales, clasificados de acuerdo con su naturaleza:

– La parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos que controle conjuntamente con los demás partícipes y de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente, así como los activos afectos a la actividad conjunta que controle de forma individual y los pasivos en que incurra individualmente como consecuencia de la actividad conjunta, y

– La parte proporcional que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos en la actividad conjunta, así como los gastos incurridos individualmente como consecuencia de su participación en la actividad conjunta.

En el reconocimiento y valoración de dichos activos, pasivos, ingresos y gastos se aplicarán los criterios previstos en la norma de reconocimiento y valoración correspondiente.

b) Transacciones entre un partícipe y la actividad conjunta.—Cuando el partícipe aporte o venda activos a la actividad conjunta, el reconocimiento de cualquier porción de los resultados económicos derivados de la transacción, reflejará el fondo económico de la misma.

Mientras la actividad conjunta conserve los activos cedidos y el partícipe haya transferido los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, éste reconocerá sólo la porción de los resultados económicos que sea atribuible a las inversiones de los demás partícipes.

El partícipe reconocerá el importe total de cualquier resultado negativo cuando la aportación o la venta hayan puesto de manifiesto una reducción del valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos.

Cuando un partícipe compre activos procedentes de la actividad conjunta, no debe reconocer su parte proporcional en el resultado positivo o negativo de la actividad conjunta correspondiente a dicha transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente, salvo que los resultados negativos representen una reducción en el valor realizable neto de los activos corrientes o un deterioro del valor de los bienes transferidos, que se reconocerán de forma inmediata.

4. Entidades controladas de forma conjunta.

El partícipe registrará su participación en una entidad controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

21.^a Cambios en criterios y estimaciones contables y errores

1. Cambios en criterios contables.

Los cambios en criterios contables pueden obedecer, bien a una decisión voluntaria, debidamente justificada, que implique la obtención de una mejor información, o bien a la imposición de una norma.

a) Adopción voluntaria de un cambio de criterio contable.—Por la aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios contables de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios permitidos en este Plan General de Contabilidad Pública. En estos supuestos, se considerará que el cambio debe ser aplicado retroactivamente desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Debe incluirse como un ajuste por cambios de criterio en el patrimonio neto el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas al inicio del ejercicio que sean consecuencia de un cambio de criterio. Esta corrección motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa, salvo que no fuera factible.

Cuando no sea posible determinar el efecto acumulado de los ajustes de forma razonable al principio del ejercicio se aplicará el nuevo criterio contable de forma prospectiva.

b) Cambio de criterio contable por imposición normativa.—Un cambio de criterio contable por la adopción de una norma que regule el tratamiento de una transacción o hecho debe ser tratado de acuerdo con las disposiciones transitorias que se establezcan en la propia norma. En ausencia de tales disposiciones transitorias el tratamiento será el mismo que el establecido en el punto a) anterior.

2. Cambios en las estimaciones contables.

Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable o error.

Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de criterio contable o de estimación contable, se considerará este como cambio de estimación contable.

El efecto del cambio en una estimación contable se contabilizará de forma prospectiva, afectando, según la naturaleza de la operación de que se trate, al resultado del ejercicio en que tiene lugar el cambio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

3. Errores.

Las entidades elaborarán sus cuentas anuales corrigiendo los errores que se hayan puesto de manifiesto antes de su formulación.

Al elaborar las cuentas anuales pueden descubrirse errores surgidos en ejercicios anteriores, que son el resultado de omisiones o inexactitudes resultantes de fallos al emplear o utilizar información fiable, que estaba disponible cuando las cuentas anuales para tales períodos fueron formuladas y la entidad debería haber empleado en la elaboración de dichos estados.

Los errores correspondientes a ejercicios anteriores que tengan importancia relativa se corregirán aplicando las mismas reglas establecidas en el apartado 1 de esta norma de reconocimiento y valoración.

En ningún caso, los errores de ejercicios anteriores podrán corregirse afectando al resultado del ejercicio en que son descubiertos, salvo en el supuesto de que no tengan importancia relativa o sea impracticable determinar el efecto de tal error.

22.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o, en su caso, para su reformulación, siempre antes de su aprobación por el órgano competente. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria, o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de gestión continuada.

TERCERA PARTE

Cuentas anuales

1. Normas de elaboración de las cuentas anuales

1. Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con este Plan General de Contabilidad Pública.

2. Formulación de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por la entidad en el plazo establecido por la legislación que le sea aplicable.

2. Las cuentas anuales se referirán al ejercicio presupuestario salvo en los casos de disolución o creación de la entidad. En los casos de disolución de una entidad las cuentas anuales se referirán al periodo que va desde el 1 de enero hasta la fecha de disolución, mientras que en los casos de creación de una entidad, las cuentas anuales se referirán al periodo que va desde la fecha de creación hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio.

3. El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto

y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a la que corresponden y el ejercicio a que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3. Estructura de las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las entidades deberán adaptarse a los modelos establecidos en este Plan General de Contabilidad Pública.

4. Normas comunes al balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares de cada uno de los estados que componen las cuentas anuales, el balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, salvo en la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de las cuentas, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error o bien porque se ha producido una reorganización administrativa, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello en la memoria.

2. No podrán modificarse los criterios de registro y valoración de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria.

3. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

4. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

5. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en el modelo siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

6. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en el modelo.

7. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, o de letras en la cuenta del resultado económico patrimonial, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

8. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

5. Balance.

El balance comprende con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, y deberá formularse teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Un activo debe clasificarse como activo corriente cuando:

a.1) Se espere realizar en el corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales, o

a.2) Se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente.

Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

b) Un pasivo debe clasificarse como pasivo corriente cuando deba liquidarse a corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha de las cuentas anuales.

Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.

2. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

3. La partida 4, «Bienes del patrimonio histórico», del epígrafe, A.II, «Inmovilizado material» del activo, incluirá todos los bienes que participen de esta naturaleza con independencia de que estén siendo utilizados por la entidad.

4. Los terrenos o construcciones que la entidad tiene para obtener rentas, plusvalías o para su venta fuera del curso ordinario de las operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III, «Inversiones Inmobiliarias», del activo.

5. La partida 1, «Deudores por operaciones de gestión», del epígrafe, B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo incluirá todos los deudores de carácter presupuestario excepto aquellos relativos a los capítulos de enajenación de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, o de activos o pasivos financieros. También incluirán los deudores de carácter no presupuestario que se deriven de aplazamientos y fraccionamientos a corto plazo de deudores presupuestarios de esta partida.

6. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a cobrar», del epígrafe B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo, se incluirán aquellos deudores presupuestarios derivados del capítulo de pasivos financieros, además de los deudores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

7. En el caso de que la entidad gestione recursos de otros entes públicos, se deberá crear en el epígrafe B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar», del activo una partida 4, «Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos»; así como en el pasivo en el epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», una partida 4, «Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos».

8. Para las cuentas deudoras del epígrafe B.III, del activo, con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe A.VI del activo, con la denominación de «Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo».

9. Los epígrafes B.IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y B.V, «Inversiones financieras a corto plazo», incluirán los activos financieros que correspondan, incluidos los derivados de la enajenación de inversiones reales cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, con independencia de que estén vencidos o no y por tanto clasificados o no en cuentas de deudores presupuestarios.

10. En el epígrafe A.I, «Patrimonio aportado», del patrimonio neto del balance se registrará la aportación patrimonial inicial directa, tanto dineraria como en bienes o derechos, así como posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad, recibidas de la entidad o entidades propietarias. Asimismo se incluyen en este epígrafe las adscripciones de bienes y derechos realizadas, igualmente, por la entidad o entidades propietarias.

11. Si la entidad genera una reserva con motivo de lo dispuesto en la normativa que le sea de aplicación deberá crear una partida específica dentro del epígrafe A.II, «Patrimonio generado», del pasivo del balance, para recogerla.

12. Por su parte, las subvenciones pendientes de imputar a resultados, de acuerdo con lo previsto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18, «Transferencias y subvenciones», se registrarán en el epígrafe A.IV, «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados».

13. Los epígrafes C.II, «Deudas a corto plazo», y C.III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» del pasivo, incluirán los pasivos financieros que correspondan, incluidos los derivados del capítulo de inversiones reales cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, con independencia de que estén vencidos o no y por tanto clasificados o no en cuentas de acreedores presupuestarios.

14. La partida 1., «Acreedores por operaciones de gestión», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», del pasivo incluirá todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los relativos a los capítulos de inversiones reales, cuando no constituyan actividad habitual de la entidad, así como activos o pasivos financieros.

15. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a pagar», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar», del pasivo, se incluirán aquellos acreedores presupuestarios derivados del capítulo de activos financieros, además de los acreedores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

16. Para las cuentas acreedoras del epígrafe C.IV del pasivo, con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.IV. del pasivo, con la denominación «Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo».

17. Cuando una entidad tenga deudas derivadas de operaciones de arrendamiento financiero, creará las partidas «Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo» y «Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo» en los epígrafes B.II y C.II, respectivamente, del pasivo del balance.

18. Cuando no se pueda reexpresar en la columna relativa al ejercicio anterior una corrección de un error material o un cambio de criterio, en su caso se deberá informar en la memoria.

19. Los créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en partidas separadas de las que correspondan a los créditos y débitos con otras entidades.

6. Cuenta del resultado económico patrimonial.

Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración. La cuenta del resultado económico patrimonial se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y los gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza económica.

2. El importe correspondiente a los ingresos tributarios y cotizaciones sociales, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejará en la cuenta del resultado económico patrimonial por su importe neto de devoluciones, descuentos y anulación de liquidaciones.

3. Las transferencias y las subvenciones recibidas se reflejarán en las siguientes partidas:

a) Las subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio, las transferencias, así como las subvenciones recibidas para la cancelación de pasivos que no supongan una financiación específica de un elemento patrimonial, se reflejarán en la partida 2.a), «Transferencias y subvenciones recibidas. Del ejercicio».

b) Las subvenciones recibidas para financiar activos materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias, todos ellos de carácter amortizable, así como aquellas recibidas para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial de los anteriores, o las recibidas para realizar determinadas aplicaciones de fondos, en el caso de activos no amortizables, se imputarán a resultados, de acuerdo con el contenido de la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, a través de la partida 2.b), «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero». Por otro lado si los activos anteriores se enajenaran o dieran de baja, las subvenciones recibidas para su financiación y pendientes de imputación a resultados se reflejarán en el ejercicio de enajenación o baja en la partida 13.c), «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero».

c) Las subvenciones recibidas para financiar activos no amortizables, así como las correspondientes a activos en estado de venta, se imputarán en el ejercicio de su enajenación o baja, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, en la partida 13.c), «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero».

d) Las subvenciones recibidas para financiar activos corrientes, tales como existencias y activos construidos o adquiridos para otras entidades, se reflejarán en la partida 2.c), «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras», de la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se enajenen o causen baja.

e) Por último, cuando la subvención financie un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado de las operaciones financieras incorporándose la correspondiente partida.

4. Cuando la entidad realice contratos o acuerdos de construcción o adquisición de activos para otras entidades, los ingresos derivados de los mismos se incluirán en una partida 3.c), «Ventas netas y prestaciones de servicios. Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades», que habrá de crearse al efecto. Cuando no pueda, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración n.º 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», utilizarse el grado de realización para la valoración de los ingresos derivados de estas inversiones, la variación de existencias de las mismas se incluirá en la partida 4, «Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor».

5. La partida 7, «Excesos de provisiones», recoge estas operaciones, mientras que las dotaciones e incrementos de provisiones se incluirán en la partida de gastos correspondiente en función de su naturaleza.

6. Los resultados derivados de la venta de activos en estado de venta se reflejarán en la partida 13.b), «Deterioro de valor y resultados por enajenación de inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones».

7. Los resultados originados por la enajenación de inversiones inmobiliarias se reflejarán en la partida 13.b), «Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones».

8. Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de reconocimiento y valoración, deban imputarse a la cuenta del resultado económico patrimonial, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

En el caso de coberturas para las que no haya divisionarias previstas en las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», la entidad habilitará las divisionarias necesarias de dichas subcuentas, que figurarán en el epígrafe de la cuenta de resultado económico patrimonial correspondiente a la partida cubierta, al objeto de cumplir con lo previsto en el párrafo anterior.

9. Los resultados originados fuera de la actividad normal de la entidad así como de su control, como por ejemplo, las multas o sanciones se incluirán en la partida 14, «Otras partidas no ordinarias», informando de ello en la memoria.

10. El deterioro de los derechos a cobrar incluidos en el epígrafe del balance «Deudores y otras cuentas a cobrar» se reflejará en la partida 20, «Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos o pasivos financieros».

11. Cuando se tengan que efectuar ajustes derivados de un error material o un cambio de criterio en el resultado del ejercicio anterior y no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, se creará una línea con la denominación: «± Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior» después de la correspondiente al resultado neto del ejercicio, cuya agregación con esta última, en la columna relativa al importe del ejercicio

anterior al de referencia de las cuentas, dará lugar al importe en dicha columna de una última línea denominada «Resultado del ejercicio anterior ajustado».

12. Los ingresos y gastos derivados de operaciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en las partidas correspondientes, con separación de los derivados de operaciones con otras entidades.

7. Estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto está dividido en tres partes:

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto.
2. Estado de ingresos y gastos reconocidos.
3. Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

Dichos estados tendrán la estructura que figura en los modelos de cuentas anuales.

A los efectos de dar información en la memoria sobre las partidas de dichos estados, cuando sea significativa, se considerarán los importes brutos incluidos en cada partida, en lugar del importe neto de la misma, en el caso de partidas en las que se integren importes de distinto signo.

1. En la primera parte, «Estado total de cambios en el patrimonio neto», se informará de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo entre:

- Los ajustes en el patrimonio neto debidos a cambios de criterios contables y correcciones de errores.
- Los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio.
- Las operaciones con la entidad o entidades propietarias, en las que éstos actúen como tales.
- Otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

2. En la segunda parte, «Estado de ingresos y gastos reconocidos», se recogerán los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- El resultado económico patrimonial.
- Los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, distinguiendo los ingresos de los gastos.
- Las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

Este estado desarrolla el epígrafe D.1, «Estado total de cambios en el patrimonio neto».

En la columna relativa al ejercicio inmediatamente anterior al que se cierra figurarán los importes ajustados, es decir, los importes de dicho ejercicio corregidos, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

Las partidas de gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto figurarán con signo negativo.

Las partidas del epígrafe III, «Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta», en las que las transferencias de ingresos superen a las transferencias de gastos figurarán por su importe neto con signo negativo y en caso contrario con signo positivo.

No obstante, en los registros contables de la entidad deberán figurar por sus importes brutos los importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta, según lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad Pública.

3. En la tercera parte, «Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias», se presentará dos tipos de información:

3.a) Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias. Esta información es un desarrollo del epígrafe D.2 del «Estado total de cambios en el patrimonio neto».

3.b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias, diferenciando los ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto. Se mostrarán en partidas separadas los ingresos y gastos que sean relevantes.

En la columna relativa al ejercicio inmediatamente anterior al que se cierra figurarán los importes ajustados, es decir, las operaciones de dicho ejercicio corregidas, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

En relación con la información sobre las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias en las partidas 1, «Aportación patrimonial dineraria», y 2, «Aportación de bienes y derechos», se incluirán las aportaciones recibidas de la entidad o entidades propietarias ya sea como aportación patrimonial inicial directa o como posteriores ampliaciones como consecuencia de asunción de nuevas competencias por la entidad contable.

En la partida 3, «Asunción y condonación de pasivos financieros», se incluirán las aportaciones efectuadas por la entidad o entidades propietarias mediante la asunción o condonación de pasivos financieros de la entidad contable.

En la partida 5, «Devolución de bienes y derechos», se incluirán las devoluciones a la entidad o entidades propietarias de bienes y derechos, como por ejemplo la reversión de bienes y derechos adscritos.

Cuando alguno de los importes incluidos en las partidas 4, «Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias», y 6, «Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias», tenga relevancia, se mostrará en una partida separada.

8. Estado de flujos de efectivo.

El estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes los que como tales figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad y los depósitos bancarios a la vista; también formarán parte los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades. No se recogen en el estado de flujos de efectivo los pagos por adquisición, ni cobros por amortización o vencimiento de activos financieros a los que se les ha dado la consideración de activos líquidos equivalentes a efectivo. Tampoco se recogen los movimientos internos de tesorería.

Las agrupaciones del estado de flujos de efectivo son las que se indican a continuación:

I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión son los que constituyen su principal fuente de generación de efectivo y, fundamentalmente los ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de gestión ordinaria de la entidad. Se incluyen también los que no deban clasificarse en ninguna de las dos categorías siguientes, de inversión o de financiación.

Forman parte de estos flujos los pagos de intereses ocasionados por pasivos financieros de la entidad, así como los cobros de intereses y dividendos generados por la existencia de activos financieros de la entidad.

II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, tanto de corto como de largo plazo, no consideradas activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Forman parte de estos flujos los cobros derivados de la venta de activos en estado de venta.

También forman parte de estos flujos todos los pagos satisfechos por la adquisición del inmovilizado no financiero cuyo pago se aplaza, así como los derivados del arrendamiento financiero.

III. Los flujos de efectivo de las actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación y, los correspondientes a aportaciones al patrimonio de la entidad o entidades propietarias. También comprenden los pagos realizados por amortización o devolución de los anteriores instrumentos de financiación y por reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.

IV. Los flujos de efectivo pendientes de clasificación recogen los cobros y pagos cuyo origen se desconoce en el momento de elaborar el estado de flujos de efectivo.

El saldo de la cuenta 558, «Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija», figurará entre los pagos de esta categoría cuando no sea posible su clasificación en una de las tres categorías anteriores.

V. Efecto de las variaciones de los tipos de cambio. Este apartado recoge, con el fin de permitir la conciliación entre las existencias de efectivo al principio y al final del periodo, el efecto de la variación de los tipos de cambio, sobre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes que figuraran denominados en moneda extranjera. El valor en euros de estos últimos, será el que corresponda al tipo de cambio de 31 de diciembre.

En la elaboración del estado de flujos de efectivo, se ha de tener en cuenta también lo siguiente:

1. Los pagos del estado de flujos de efectivo se mostrarán netos de los cobros realizados por el reintegro o devolución de aquellos, cuando estos se produjeran en el mismo ejercicio. En caso contrario, si los cobros por reintegros de pagos previos, se producen en distinto ejercicio, no se descontarán de los mismos, y se reflejarán como flujos de efectivo de las actividades de gestión.

Los cobros del estado de flujos de efectivo se mostrarán, en todos los casos, netos de los pagos realizados por la devolución de aquellos.

2. Los cobros y pagos por cuenta de otras entidades, o de terceros podrán mostrarse netos, siempre que se refieran a operaciones de naturaleza no presupuestaria.

3. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, distintos a los considerados como activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los procedentes de pasivos financieros, cuando ambos sean de rotación elevada, podrán mostrarse en términos netos en el estado de flujos de efectivo. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el número de rotaciones en el año no sea inferior a cuatro. Cuando se presente esta información en términos netos, se dejará constancia de ello en la memoria.

4. Los flujos de efectivo por cobros y pagos de importes correspondientes a impuestos indirectos repercutidos o soportados, que posteriormente se habrán de liquidar con la hacienda pública, se clasificarán de igual forma que la operación que los origina.

Los flujos que saldan la liquidación con la hacienda pública, se clasificarán como actividades de gestión.

5. En la correcta clasificación de los flujos por la realización de trabajos para formar el propio inmovilizado, se tendrá en cuenta su importancia relativa, pudiendo no realizarse aquella cuando el importe de los pagos sea escasamente significativo.

6. Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a euros al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.

7. Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta, indicando en la memoria este efecto.

8. Cuando existan transacciones no monetarias, es decir operaciones de inversión y financiación que no hayan supuesto el uso de efectivo o de activos líquidos equivalentes, y por tanto no se incluyen en el estado de flujos de efectivo, se presentará en la memoria toda la información significativa con respecto a las mismas. Una operación de este tipo será, por ejemplo, la adquisición de un activo mediante un arrendamiento financiero.

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo o activos líquidos equivalentes y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria independientemente de la información sobre la parte en efectivo o activos líquidos equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

9. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por el alta, o baja de un conjunto de activos y pasivos que conformen una entidad o línea de actividad de una organización se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto.

10. Respecto de los cobros y pagos pendientes de clasificar, se presentará su correcta clasificación en el ejercicio siguiente, formando parte de la información relativa al ejercicio precedente, dentro del estado de flujos de efectivo.

No obstante, en relación con los flujos de efectivo pendientes de clasificar, referentes a cantidades pagadas por las cajas pagadoras y pendientes de justificar recogidas en la cuenta 558, «Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija», podrá optarse por informar sobre su correcta clasificación en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio siguiente.

En todo caso, se podrá no realizar las anteriores reclasificaciones, cuando los importes pendientes de clasificar en uno u otro caso sean escasamente significativos.

9. Estado de liquidación del Presupuesto.

El Estado de liquidación del Presupuesto, comprende, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos de la entidad, así como el Resultado presupuestario. Además, para aquellas entidades cuya normativa presupuestaria así lo exija, se incluye el estado del Resultado de operaciones comerciales.

La liquidación del Presupuesto de gastos y la liquidación del Presupuesto de ingresos se presentarán al menos con el nivel de desagregación del Presupuesto aprobado y de sus modificaciones posteriores.

En la liquidación del Presupuesto de ingresos, en la columna denominada «derechos anulados» se incluirán los derechos anulados por anulación de liquidaciones, cobradas previamente o no, así como, los anulados por aplazamiento o fraccionamiento; en la columna denominada «derechos cancelados» se incluirán los cobros en especie y los derechos cancelados por insolvencias y otras causas. Asimismo, en la columna denominada «derechos reconocidos netos» se incluirá el total de derechos reconocidos durante el ejercicio minorado por el total de derechos anulados y cancelados durante el mismo. En la columna, «exceso/defecto», se recogerá la diferencia entre los derechos reconocidos netos y las previsiones de ingreso definitivas.

10. Memoria.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

El modelo de memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán las notas correspondientes a la misma. Si como consecuencia de lo anterior ciertas notas carecieran de contenido y por tanto, no se cumplimentaran, se mantendrá, para aquellas notas que si tengan contenido, la numeración prevista en el modelo de memoria de este Plan y se incorporará en dicha memoria una relación de aquellas notas que no tengan contenido.

Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto de la entidad contable.

2. MODELOS DE CUENTAS ANUALES BALANCE

Nº CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1	Nº CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
200, 201 (2800), (2801)	A) Activo no corriente				100	A) Patrimonio neto			
203 (2803) (2903)	I. Inmovilizado intangible				120	I. Patrimonio aportado			
206 (2806) (2906)	1. Inversión en investigación y desarrollo				129	II. Patrimonio generado			
207 (2807) (2907)	2. Propiedad industrial e intelectual					1. Resultados de ejercicios anteriores			
	3. Aplicaciones informáticas					2. Resultados de ejercicio			
	4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos					III. Ajustes por cambios de valor			
208, 209 (2809) (2909)	5. Otro inmovilizado intangible				136	1. Inmovilizado no financiero			
	II. Inmovilizado material				133	2. Activos financieros disponibles para la venta			
210 (2810) (2910)	1. Terrenos				134	3. Operaciones de cobertura			
211 (2811) (2911)	2. Construcciones				130, 131, 132	IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados			
212 (2812) (2912)	3. Infraestructuras				14	B) Pasivo no corriente			
213 (2813) (2913)	4. Bienes del patrimonio histórico					I. Provisiones a largo plazo			
214, 215, 216, 217, 218, 219, (2814)(2815) (2816)(2817) (2818)(2819) (2914)(2915) (2916)(2917) (2918)(2919) (2999)	5. Otro inmovilizado material								
2300, 2310, 232, 233, 234, 235, 237, 2390	6. Inmovilizado en curso y anticipos				15	II. Deudas a largo plazo			
	III. Inversiones Inmobiliarias					1. Obligaciones y otros valores negociables			
220 (2820) (2920)	1. Terrenos				170, 177	2. Deudas con entidades de crédito			
221 (2821) (2921)	2. Construcciones				176	3. Derivados financieros			
2301, 2311, 2391	3. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos				171, 172, 173, 174, 178, 18	4. Otras deudas			

Nº CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-I	Nº CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-I
	IV. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas				16	III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo			
2400 (2930)	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades de derecho público				58	C) Pasivo corriente			
2401, 2402, 2403 (248) (2931)	2. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades mercantiles				50	I. Provisiones a corto plazo			
241, 242, 245, (294)(295)	3. Créditos y valores representativos de deuda				520, 527	II. Deudas a corto plazo			
246, 247	4. Otras inversiones				526	1. Obligaciones y otros valores negociables			
250, (259) (296)	V. Inversiones financieras a largo plazo				4003, 521, 522, 523, 524, 528, 560, 561	2. Deuda con entidades de crédito			
251, 252, 254, 256, 257 (297)(298)	1. Inversiones financieras en patrimonio				4002, 51	3. Derivados financieros			
253	2. Créditos y valores representativos de deuda					4. Otras deudas			
	3. Derivados financieros					III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo			
258, 26	4. Otras inversiones financieras					IV. Acreedores y otras cuentas a pagar			
38 (398)	B) Activo corriente				4000, 401, 405, 406	1. Acreedores por operaciones de gestión			
37 (397)	I. Activos en estado de venta				4001, 41, 550, 554, 559	2. Otras cuentas a pagar			
	II Existencias				47	3. Administraciones públicas			
30, 35, (390) (395)	1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades				485, 568	V. Ajustes por periodificación			
31, 32, 33, 34, 36, (391) (392) (393) (394) (396)	2. Mercaderías y productos terminados								
	3. Aprovisionamientos y otros								
4300, 431, 435, 436, 4430 (4900)	III. Deudores y otras cuentas a cobrar								
4301, 4431, 440, 441, 442, 445, 446, 447, 449, (4901), 550, 555, 558	1. Deudores por operaciones de gestión								
47	2. Otras cuentas a cobrar								
	3. Administraciones públicas								

Nº CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ.N	EJ.N-I	Nº CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ.N	EJ.N-I
530, (539) (593)	IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas 1. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades mercantiles 2. Créditos y valores representativos de deuda 3. Otras inversiones								
4302, 4432, (4902), 531, 532, 535, (594), (595) 536, 537, 538									
540 (549) (596)									
4303, 4433, (4903), 541, 542, 544, 546, 547 (597) (598)	V. Inversiones financieras a corto plazo 1. Inversiones financieras en patrimonio 2. Créditos y valores representativos de deuda 3. Derivados financieros 4. Otras inversiones financieras								
543									
545, 548, 565, 566									
480, 567									
577	VI. Ajustes por periodificación VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes 1. Otros activos líquidos equivalentes 2. Tesorería								
556, 570, 571, 573, 575, 576									

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales			
720,721,722,723,724, 725,726,727,728,73	a) Impuestos			
740,742	b) Tasas			
744	c) Otros ingresos tributarios			
729	d) Cotizaciones sociales			
	2. Transferencias y subvenciones recibidas			
	a) Del ejercicio			
751	a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio			
750	a.2) transferencias			
752	a.3) subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial			
7530	b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
754	c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras			
	3. Ventas netas y prestaciones de servicios			
700,701,702,703,704, (706),(708),(709)	a) Ventas netas			
741,705	b) Prestación de servicios			
71 * 7930,7937, (6930), (6937)	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
780,781,782,783	5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado			
776,777	6. Otros ingresos de gestión ordinaria			
795	7. Excesos de provisiones			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
	8. Gastos de personal			
(640),(641), (642),(643),(644),(645)	a) Sueldos, salarios y asimilados			
(65)	b) Cargas sociales			
	9. Transferencias y subvenciones concedidas			
	10. Aprovisionamientos			
(600),(601),(602),(605)	a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos			
(607), 606,608,609, 61 * (6931), (6932), (6933), 7931,7932,7933,	b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			

* Su signo puede ser positivo o negativo

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
(62)	11. Otros gastos de gestión ordinaria			
(63)	a) Suministros y servicios exteriores			
(676)	b) Tributos			
(68)	c) Otros			
	12. Amortización del inmovilizado			
	B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)			
	I Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)			
(690),(691),(692), (6938) 790,791,792,799, 7938	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta			
	a) Deterioro de valor			
770,771,772,774 (670), (671),(672),(674)	b) Bajas y enajenaciones			
7531	c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
773,778	14. Otras partidas no ordinarias			
(678)	a) Ingresos			
	b) Gastos			
	II Resultado de las operaciones no financieras (I +13+14)			
7630	15. Ingresos financieros			
760	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio			
	a.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
7631,7632	a.2) En otras entidades			
761,762,769, 76454, (66454)	b) De valores negociables y de créditos del activo inmovilizado			
	b.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
	b.2) Otros			
(663)	16. Gastos financieros			
	a) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
(660),(661),(662),(669), 76451, (66451)	b) Otros			
784,785,786,787	17. Gastos financieros imputados al activo			
7646, (6646),76459, (66459)	18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros			
	a) Derivados financieros			
7640,7642,76452,76453, (6640),(6642),(66452), (66453)	b) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados			

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
7641, (6641)	c) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
768, (668)	19. Diferencias de cambio			
7960,7961,7965,766 (6960),(6961),(6965), (666),7970,(6970), (6670)	20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros a) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
765,7966,7971, (665),(6671),(6962), (6966),(6971)	b) Otros			
	III Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20)			
	IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)			

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

NOTAS EN MEMORIA	I. Patrimonio aportado	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Otros incrementos patrimoniales	TOTAL
A. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO N-1					
B. AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES					
C. PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO N (A+B)					
D. VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO N					
1. Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio					
2. Operaciones con la entidad o entidades propietarias					
3. Otras variaciones del patrimonio neto					
E. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO N (C+D)					

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
129	I. Resultado económico patrimonial			
920 (820), (821) (822)	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto: 1. Inmovilizado no financiero 1.1 Ingresos 1.2 Gastos			
900, 991 (800), (891)	2. Activos y pasivos financieros 2.1 Ingresos 2.2 Gastos			
910 (810)	3. Coberturas contables 3.1 Ingresos 3.2 Gastos			
94	4. Otros incrementos patrimoniales Total (1+2+3+4)			
(823) (802), 902, 993	III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta: 1. Inmovilizado no financiero 2. Activos y pasivos financieros			
(8110) 9110	3. Coberturas contables 3.1 Importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial			
(8111) 9111	3.2 Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta			
(84)	4. Otros incrementos patrimoniales Total (1+2+3+4)			
	IV. TOTAL ingresos y gastos reconocidos (I + II + III)			

3. ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS**a) OPERACIONES PATRIMONIALES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS**

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
1. Aportación patrimonial dineraria			
2. Aportación de bienes y derechos			
3. Asunción y condonación de pasivos financieros			
4. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias			
5. (-) Devolución de bienes y derechos			
6. (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias			
TOTAL			

b) OTRAS OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
1. Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial			
2. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto			
TOTAL			

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN			
A) Cobros:			
1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales			
2. Transferencias y subvenciones recibidas			
3. Ventas netas y prestaciones de servicios			
4. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes			
5. Intereses y dividendos cobrados			
6. Otros Cobros			
B) Pagos:			
7. Gastos de personal			
8. Transferencias y subvenciones concedidas			
9. Aprovisionamientos			
10. Otros gastos de gestión			
11. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes			
12. Intereses pagados			
13. Otros pagos			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)			
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
C) Cobros:			
1. Venta de inversiones reales			
2. Venta de activos financieros			
3. Otros cobros de las actividades de inversión			
D) Pagos:			
4. Compra de inversiones reales			
5. Compra de activos financieros			
6. Otros pagos de las actividades de inversión			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)			

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
E) Aumentos en el patrimonio:			
1. Aportaciones de la entidad o entidades propietarias.			
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias.			
2. Devolución de aportaciones y reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.			
G) Cobros por emisión de pasivos financieros:			
3. Obligaciones y otros valores negociables			
4. Préstamos recibidos			
5. Otras deudas.			
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros:			
6. Obligaciones y otros valores negociables			
7. Préstamos recibidos			
8. Otras deudas.			
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H)			
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN			
I) Cobros pendientes de aplicación			
J) Pagos pendientes de aplicación			
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+I-J)			
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO			
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I + II + III + IV + V)			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio			

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
III. RESULTADO DE OPERACIONES COMERCIALES

GASTOS		IMPORTE		INGRESOS		IMPORTE	
		ESTIMADO	REALIZADO	ESTIMADO	REALIZADO		
COMPRAS NETAS				VENTAS NETAS			
DEVOLUCIONES DE VENTAS COBRADAS				DEVOLUCIONES DE COMPRAS PAGADAS			
RAPPELS SOBRE VENTAS COBRADAS				RAPPELS SOBRE COMPRA PAGADAS			
GASTOS COMERCIALES NETOS				INGRESOS COMERCIALES NETOS			
ANULACIONES DE INGRESOS COMERCIALES COBRADOS				ANULACIONES DE GASTOS COMERCIALES PAGADOS			
RESULTADO POSITIVO DE OPERACIONES COMERCIALES				RESULTADO NEGATIVO DE OPERACIONES COMERCIALES			
TOTAL				TOTAL			

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO
IV. RESULTADO PRESUPUESTARIO

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a. Operaciones corrientes.....
b. Operaciones de capital.....
c. Operaciones comerciales.....
1. Total operaciones no financieras (a+b+c).....
d. Activos financieros.....
e. Pasivos financieros.....
2. Total operaciones financieras (d+e).....
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I = 1+2)
AJUSTES:				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería no afectado.....		
4. Desviaciones de financiación negativas del ejercicio
5. Desviaciones de financiación positivas del ejercicio
II. TOTAL AJUSTES (II = 3+4-5)
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (I+II)

MEMORIA

Contenido de la memoria

1. Organización y Actividad.
2. Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de colaboración.
3. Bases de presentación de las cuentas.
4. Normas de reconocimiento y valoración.
5. Inmovilizado material.
6. Inversiones inmobiliarias.
7. Inmovilizado intangible.
8. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.
9. Activos financieros.
10. Pasivos financieros.
11. Coberturas contables.
12. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
13. Moneda extranjera.
14. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.
15. Provisiones y contingencias.
16. Información sobre medio ambiente.
17. Activos en estado de venta.
18. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial.
19. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
20. Operaciones no presupuestarias de tesorería.
21. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación.
22. Valores recibidos en depósito.
23. Información presupuestaria.
24. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios.
25. Información sobre el coste de las actividades.
26. Indicadores de gestión.
27. Hechos posteriores al cierre.

1. Organización y actividad

Se informará sobre:

1. Norma de creación de la entidad.
2. Actividad principal de la entidad, su régimen jurídico, económico-financiero y de contratación. En el supuesto de servicios públicos gestionados de forma indirecta, se indicará la forma de gestión.
3. Descripción de las principales fuentes de ingresos y, en su caso, tasas y precios públicos percibidos.
4. Consideración fiscal de la entidad y, en su caso, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.
5. Estructura organizativa básica, en sus niveles político y administrativo.
6. Enumeración de los principales responsables de la entidad, tanto a nivel político como de gestión.
7. Número medio de empleados durante el ejercicio y a 31 de diciembre, tanto funcionarios como personal laboral, distinguiendo por categorías y sexos.
8. Entidad de la que depende, en su caso, el sujeto contable.
9. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas y su actividad. Porcentaje de participación en las entidades con forma mercantil.

2. *Gestión indirecta de servicios públicos, convenios y otras formas de colaboración*

En relación con los servicios públicos gestionados de forma indirecta, los convenios y otras formas de colaboración, cuando tengan un importe significativo, la entidad informará, junto con los datos identificativos de la entidad con la que se efectúe la gestión, el convenio o la colaboración, sobre:

1. En las concesiones: el objeto, plazo, los bienes de dominio público afectos a la gestión, las aportaciones no dinerarias, las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida de la concesión, los anticipos reintegrables, los préstamos participativos, subordinados o de otra naturaleza concedidos por el titular del servicio al gestor y los bienes objeto de reversión.
2. En los conciertos: el objeto, el plazo y las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida del concierto.
3. En los convenios: el objeto, el plazo y las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida del convenio.
4. En las actividades conjuntas que no requieran la constitución de una nueva entidad y que no estén contempladas en las notas anteriores, se indicarán: el objeto, plazo y los compromisos asumidos durante la vida de la misma.
5. En el caso de otras formas de colaboración público-privadas: el objeto, el plazo y las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida del acuerdo de colaboración, así como en su caso el precio acordado.

3. *Bases de presentación de las cuentas*

Se informará sobre:

1. Imagen fiel:
 - a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.
 - b) Requisitos de la información, principios contables públicos y criterios contables no aplicados por interferir el objetivo de la imagen fiel y, en su caso, incidencia en las cuentas anuales.
 - c) Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar el objetivo de imagen fiel y ubicación de ésta en la memoria.
2. Comparación de la información:
 - a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura de las cuentas anuales.
 - b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.
 - c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, la imposibilidad de realizar esta adaptación.
3. Razones e incidencia en las cuentas anuales de los cambios en criterios de contabilización y corrección de errores.
4. Información sobre cambios en estimaciones contables cuando sean significativos.

4. *Normas de reconocimiento y valoración*

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de gran reparación o inspección

general, costes de desmantelamiento del activo y restauración de su emplazamiento, y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado material.

Se indicará el modelo de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

2. Inversiones inmobiliarias; señalando el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

3. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

Se indicará el criterio de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

4. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a considerar a una permuta como de activos no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

6. Activos y pasivos financieros; indicando:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable.

b) Para los activos financieros:

– La naturaleza de los clasificados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta del resultado económico patrimonial, así como los criterios aplicados en dicha clasificación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a activos financieros.

– Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como de registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas de los deudores por operaciones de gestión y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior, así como, en su caso, para la dotación de provisiones por garantías clasificadas como dudosas.

e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

f) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

7. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, distinguiendo entre coberturas de activos o pasivos reconocidos, compromisos en firme y transacciones previstas, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de la interrupción de la cobertura.

8. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, los seguidos sobre correcciones valorativas.

9. Activos construidos o adquiridos para otras entidades; indicando los criterios de reconocimiento de los ingresos y gastos derivados del contrato o acuerdo de construcción

o adquisición, y en su caso, el método utilizado para determinar el grado de avance o realización y se informará en el caso de que no se hubiese podido aplicar dicho método.

10. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de saldos en moneda distinta del euro, y el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en euros de elementos patrimoniales que, en la actualidad o en su origen, hubiesen sido expresados en moneda distinta del euro.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados.

12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero. En particular, en relación con las provisiones, deberá realizarse una descripción de los métodos de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

13. Transferencias y subvenciones; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

14. Actividades conjuntas; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes a la actividad conjunta en que participe.

15. Activos en estado de venta: se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos.

5. *Inmovilizado material*

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas acumuladas, distinguiendo entre aquellos activos valorados según el modelo de coste de aquellos valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Aumentos por traspasos de otras partidas.
- d) Salidas.
- e) Disminuciones por traspasos a otras partidas.
- f) Correcciones valorativas netas por deterioro del ejercicio (dotaciones menos reversiones de dotaciones).
- g) Amortizaciones del ejercicio.
- h) Incremento por revalorización en el ejercicio (modelo de revalorización).
- i) Saldo final.

2. Información sobre:

a) Costes estimados de desmantelamiento del activo y de la restauración de su emplazamiento incluidos como mayor valor de los activos, así como grandes reparaciones o inspecciones generales incorporadas, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.

b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados en los diferentes tipos de elementos, así como información, en su caso, sobre los coeficientes aplicados a distintas partes de un mismo elemento.

c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, a los costes estimados de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, vidas útiles y métodos de amortización, así como grandes reparaciones o inspecciones generales.

d) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.

e) Criterio utilizado para determinar el valor razonable de los bienes valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, en particular, del ejercicio en que se ha efectuado la última revalorización.

f) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado material individual, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado material.
- Importe.
- Circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
- Tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores para determinar el valor en uso, si fuera éste el método empleado.

g) Bienes recibidos en adscripción, a nivel partida de balance, con indicación, de su valor activado, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

Identificación de los bienes recibidos en adscripción durante el ejercicio.

h) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en adscripción durante el ejercicio.

i) Identificación de los bienes recibidos en cesión durante el ejercicio.

j) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en cesión durante el ejercicio.

k) Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar de importe significativo sobre bienes del inmovilizado material, sin perjuicio de la información requerida en otras partes de la memoria.

l) Se informará de los bienes que se encuentren destinados al uso general, distinguiendo entre infraestructuras y bienes del patrimonio histórico, desglosando la información por tipos en el primer caso, y para el caso del los bienes del patrimonio histórico, distinguiendo, al menos, entre construcciones y el resto.

m) Valor activado en el ejercicio de los bienes construidos por la entidad, cuando sea de un importe significativo.

n) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material, tal como garantías, restricciones de titularidad, litigios y situaciones análogas.

6. *Inversiones inmobiliarias*

Se dará la información requerida en la nota anterior.

7. *Inmovilizado intangible*

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas acumuladas, distinguiendo entre aquellos activos valorados según el modelo de coste de aquellos valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Aumentos por traspasos de otras partidas.
- d) Salidas.
- e) Disminuciones por traspasos a otras partidas.
- f) Correcciones valorativas netas por deterioro (dotaciones menos reversiones de dotaciones).
- g) Amortizaciones del ejercicio.
- h) Aumento por revalorización en el ejercicio (cuando la entidad utilice el modelo de la revalorización para la valoración posterior).
- i) Saldo final.

2. Información sobre:
- Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados en los diferentes tipos de elementos.
 - Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, vidas útiles y métodos de amortización.
 - Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.
 - Criterio utilizado para determinar el valor razonable de los bienes valorados de acuerdo con el modelo de revalorización, en particular del ejercicio en que se ha efectuado la última revalorización.
 - Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado intangible individual, se indicará:
 - Naturaleza del inmovilizado intangible.
 - Importe.
 - Circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
 - Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
 - Tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores para determinar el valor en uso, si fuera éste el método empleado.
 - Importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se han reconocido como gastos durante el ejercicio, así como la justificación del cumplimiento de las circunstancias que soportan la capitalización de gastos de investigación y desarrollo.
 - Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible, tal como garantías, restricciones de titularidad, litigios y situaciones análogas.

8. *Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar*

Los arrendadores suministrarán la siguiente información:

Descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero u operación similar.

Los ingresos financieros no devengados y el criterio de distribución del componente financiero de la operación.

Los arrendatarios suministrarán la siguiente información:

Para cada clase de activos, del importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si éste corresponde al valor razonable del activo o, en su caso, al valor actual de los pagos a realizar y existencia, en su caso, de la opción de compra.

Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

A los activos que surjan de estos contratos, les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecidas en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.

9. *Activos financieros*

Para los activos financieros, excepto los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual y los derivados designados instrumentos de cobertura, se informará sobre:

1. Información relacionada con el balance.

a) Se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de activos financieros del balance y las categorías que se establecen de los mismos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos Financieros», de acuerdo con la siguiente estructura:

CLASES CATEGORÍAS	ACTIVOS FINANCIEROS A LARGO PLAZO				ACTIVOS FINANCIEROS A CORTO PLAZO				TOTAL			
	INVERSIONES EN PATRIMONIO		VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA		OTRAS INVERSIONES		INVERSIONES EN PATRIMONIO		VALORES REPRESENTATIVOS DE DEUDA		OTRAS INVERSIONES	
	E.J.N	E.J.N-I	E.J.N	E.J.N-I	E.J.N	E.J.N-I	E.J.N	E.J.N-I	E.J.N	E.J.N-I	E.J.N	E.J.N-I
CRÉDITOS Y PARTIDAS A COBRAR												
INVERSIONES MANTENIDAS HASTA EL VENCIMIENTO												
ACTIVOS FINANCIEROS A VALOR RAZONABLE CON CAMBIO EN RESULTADOS												
INVERSIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS												
ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA LA VENTA												
TOTAL												

b) Reclasificación.

Si, de conformidad con lo establecido en el apartado 9 de la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos Financieros», la entidad hubiese reclasificado durante el ejercicio un activo financiero, de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado en lugar de a valor razonable, o viceversa, informará sobre:

- Importe reclasificado de cada una de estas categorías; y
- El motivo de la reclasificación.

c) Activos financieros entregados en garantía.

La entidad informará del valor contable de los activos financieros entregados en garantía así como de la clase de activos financieros a la que pertenecen.

d) Correcciones por deterioro del valor.

La entidad informará, para cada clase de activo financiero, del movimiento de las cuentas correctoras utilizadas para registrar el deterioro de valor, para lo cual cumplimentará el siguiente estado:

CLASES DE ACTIVOS FINANCIEROS	MOVIMIENTO Cuentas CORRECTORAS	SALDO INICIAL	DISMINUCIONES DE VALOR POR DETERIORO CREDITICIO DEL EJERCICIO	REVERSIÓN DEL DETERIORO CREDITICIO EN EL EJERCICIO	SALDO FINAL
Activos financieros a Largo Plazo					
	Inversiones en patrimonio				
	Valores representativos de deuda				
	Otras inversiones				
Activos financieros a Corto Plazo					
	Inversiones en patrimonio				
	Valores representativos de la deuda				
	Otras inversiones				

2. Información relacionada con la cuenta del resultado económico- patrimonial.

La entidad informará sobre:

- a) Los resultados del ejercicio netos procedentes de las distintas categorías de activos financieros definidas en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».
- b) Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

a) Riesgo de tipo de cambio.

Se informará sobre las inversiones financieras en moneda distinta del euro, agrupadas por monedas, según el siguiente formato:

MONEDAS	INVERSIONES EN PATRIMONIO	VALORES REPRESENTATIVOS DE LA DEUDA	OTRAS INVERSIONES	TOTAL
TOTAL				
% INVERSIONES EN MONEDA DISTINTA DEL EURO SOBRE INVERSIONES TOTALES				

b) Riesgo de tipo de interés.

Para los activos financieros que se valoren al coste amortizado, se informará sobre su distribución entre activos a tipo de interés fijo y a tipo variable, en términos absolutos y porcentuales, según el siguiente formato:

CLASES DE ACTIVOS FINANCIEROS	TIPO DE INTERÉS	A TIPO INTERÉS FIJO	A TIPO INTERÉS VARIABLE	TOTAL
	VALORES REPRESENTATIVOS DE LA DEUDA			
OTROS ACTIVOS FINANCIEROS				
TOTAL IMPORTE				
% DE ACTIVOS FINANCIEROS A TIPO DE INTERÉS FIJO O VARIABLE SOBRE EL TOTAL				

4. Otra información.

Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros.

10. Pasivos financieros

Para los pasivos financieros, excepto para las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad y los derivados designados instrumentos de cobertura, se incluirá la siguiente información:

1. Situación y movimientos de las deudas:

Para cada deuda se cumplimentará la información requerida en los estados 1 a) Deudas al coste amortizado y 2 a) Deudas a valor razonable.

Asimismo se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de pasivos financieros del balance y las categorías que se establecen en la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros», que tendrá la estructura que figura en el estado 1 c) Resumen por categorías.

1. Situación y movimientos de las deudas:

a) Deudas al coste amortizado.

IDENTIFICACIÓN DEUDA	T.I.E.	DEUDA AL 1 ENERO		CREACIONES		INTERESES DEVENGADOS SEGÚN T.I.E.		INTERESES CANCELADOS (7)	DIFERENCIAS DE CAMBIO		DISMINUCIONES		DEUDA AL 31 DICIEMBRE	
		COSTE AMORTIZADO (1)	INTERESES EXPLÍCITOS (2)	EFFECTIVO (3)	GASTOS (4)	EXPLÍCITOS (5)	RESTO (6)		DEL COSTE AMORTIZADO (8)	DE INTERESES EXPLÍCITOS (9)	VALOR CONTABLE (10)	RESULTADO (11)	COSTE AMORTIZADO (12)=(1)+(3)-(4)+(6)+(8)-(10)	INTERESES EXPLÍCITOS (13)=(2)+(5)-(7)+(9)

1. Situación y movimientos de las deudas:

b) Deudas a valor razonable.

IDENTIFICACIÓN DEUDA	DEUDA AL 1 ENERO		CREACIONES		INTERESES DEVENGADOS (5)	INTERESES CANCELADOS (6)	VARIACIÓN VALOR RAZONABLE (7)	DIFERENCIAS DE CAMBIO		DISMINUCIONES (10)	DEUDA AL 31 DICIEMBRE	
	VALOR EX-CUPÓN (1)	INTERESES EXPLÍCITOS (2)	EFFECTIVO (3)	GASTOS (4)				DEL VALOR EX-CUPÓN (8)	DE INTERESES EXPLÍCITOS (9)		VALOR EX-CUPÓN (11)=(1)+(3)+(7)+(8)-(10)	INTERESES EXPLÍCITOS (10)=(2)+(5)+(9)-(6)

1. Situación y movimientos de las deudas:

c) Resumen por categorías.

CLASES CATEGORÍAS	LARGO PLAZO						CORTO PLAZO						TOTAL	
	OBLIGACIONES Y BONOS		DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OTRAS DEUDAS		OBLIGACIONES Y BONOS		DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OTRAS DEUDAS			
	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1	EJ. N	EJ. N-1
DEUDAS A COSTE AMORTIZADO														
DEUDAS A VALOR RAZONABLE														
TOTAL														

2. Líneas de crédito. Para cada línea de crédito se informará del importe disponible, indicando también el límite concedido, la parte dispuesta, y la comisión, en porcentaje, sobre la parte no dispuesta, según el siguiente formato:

IDENTIFICACIÓN	LÍMITE CONCEDIDO	DISPUESTO	DISPONIBLE	COMISIÓN S/ NO DISPUESTO
TOTAL				

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

a) Riesgo de tipo de cambio. Se informará sobre las deudas en moneda distinta del euro, agrupadas por monedas, según el siguiente formato:

MONEDAS	OBLIGACIONES Y BONOS	DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO	OTRAS DEUDAS	TOTAL
TOTAL				
% DEUDA EN MONEDA DISTINTA DEL EURO SOBRE DEUDA TOTAL				

b) Riesgo de tipo de interés. Para los pasivos financieros a coste amortizado, se informará sobre su distribución entre pasivos a tipo de interés fijo y a tipo variable, en términos absolutos y porcentuales, según el siguiente formato:

CLASES DE PASIVOS FINANCIEROS	TIPO DE INTERÉS	A TIPO INTERÉS FIJO	A TIPO INTERÉS VARIABLE	TOTAL
OBLIGACIONES Y BONOS				
DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO				
OTRAS DEUDAS				
TOTAL IMPORTE				
% DE PASIVOS FINANCIEROS A TIPO DE INTERÉS FIJO O VARIABLE SOBRE EL TOTAL				

4. Aavales y otras garantías concedidas.

Para cada garantía concedida, distinguiendo las concedidas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas del resto, se informará de la fecha de vencimiento de la deuda garantizada, del importe máximo garantizado, detallando su evolución durante el ejercicio,

y de las provisiones netas (dotaciones menos reversiones) que se hayan dotado, según el siguiente formato:

ENTIDAD GARANTIZADA	VTO.	PENDIENTE A 1 ENERO	CONCEDIDAS	CANCELADAS	PENDIENTE A 31 DICIEMB.	PROVISIÓN	
						EJERCICIO	ACUMULADA
SUBTOTAL ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS							
SUBTOTAL OTRAS ENTIDADES							
TOTAL							

5. Otra información:

- a) El importe de las deudas con garantía real.
- b) Deudas impagadas durante el ejercicio y situación del impago a la fecha de formulación de las cuentas anuales.
- c) Otras situaciones distintas del impago que hayan otorgado al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado.
- d) Derivados financieros que al cierre del ejercicio sean pasivos a los que no se aplique la contabilidad de coberturas, indicando los motivos por los que se mantiene el instrumento derivado.
- e) Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los pasivos financieros.

11. Coberturas contables.

Para cada operación a la que sea aplicable la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables» se presentará la siguiente información:

1. Descripción detallada del instrumento de cobertura, de la partida cubierta y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.
2. Justificación de que se siguen cumpliendo los requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas.
3. Valor contable del instrumento de cobertura al inicio y al cierre del ejercicio.
4. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado de ejercicios posteriores, se informará de:

– Variaciones de valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido durante el ejercicio en el patrimonio neto (parte eficaz) y, en su caso, en la cuenta del resultado económico patrimonial (parte ineficaz).

– Importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio, detallando si se ha imputado a la cuenta del resultado económico patrimonial o se ha incluido en el valor inicial de la partida cubierta, indicando en el primer caso las partidas en las que se han registrado.

– Importes reconocidos en el patrimonio neto que, al cierre del ejercicio, estén pendientes de traspasar a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta y los ejercicios en los cuales se espera realizar dicho traspaso.

5. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado del ejercicio, se informará sobre el importe de las variaciones de valor del instrumento de cobertura y el importe de las variaciones de valor de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto imputadas a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.

6. Operaciones para las que se ha interrumpido la contabilidad de coberturas, indicando su causa.

12. *Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias*

Se informará a nivel de partida de balance sobre:

1. Circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las obras o de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.

2. Importe de los costes capitalizados en su caso durante el ejercicio en las obras en curso o en otras existencias de ciclo de producción superior al año.

3. Limitaciones en la disponibilidad de las obras y otras existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.

4. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de los activos construidos o adquiridos para otras entidades y resto de existencias.

13. *Moneda extranjera*

Se informará sobre:

1. Importe global, a nivel partida del balance, de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera.

2. Importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio, presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del periodo de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los activos y pasivos financieros que se valoren al valor razonable con cambios en resultados.

14. *Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos*

Se informará sobre:

1. Importe y características de las transferencias y subvenciones recibidas, cuyo importe sea significativo, así como sobre el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para la percepción y disfrute de las subvenciones y el criterio de imputación a resultados.

2. Importe y características de las transferencias y subvenciones concedidas, cuyo importe sea significativo. Además se facilitará la siguiente información:

- a) Normativa con base en la cual se han efectuado o concedido.
- b) Importe de las obligaciones reconocidas durante el ejercicio.
- c) Datos identificativos de la entidad receptora.

Se añadirá la siguiente información con respecto a las subvenciones concedidas:

- d) Finalidad.
- e) Reintegros que se hubiesen producido durante el ejercicio por incumplimiento de condiciones o requisitos, con especificación de su causa.

3. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los ingresos o a los gastos de la entidad.

15. *Provisiones y contingencias*

1. Para cada provisión reconocida en el balance, salvo las relativas a avales y otras garantías concedidas, deberá indicarse:

a) Análisis del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Aumentos.
- Disminuciones.
- Saldo final.

b) Aumento durante el ejercicio, en los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.

c) Naturaleza de la obligación asumida, así como el calendario previsto para hacer frente a la obligación.

d) Estimaciones y procedimientos de cálculo aplicados para la valoración de los correspondientes importes y las incertidumbres que pudieran aparecer en dichas estimaciones. Se justificarán, en su caso, los ajustes que haya procedido realizar.

e) Importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el balance por esos derechos.

2. A menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de pasivo contingente, salvo los relativos a avales y otras garantías concedidas, se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.
- c) En el caso excepcional en que una provisión no se haya podido registrar en el balance debido a que no puede ser valorada de forma fiable, adicionalmente, se explicarán los motivos por los que no se puede hacer dicha valoración.

3. Para cada tipo de activo contingente se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.

16. *Información sobre medio ambiente*

Se facilitará información sobre:

1. Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.

2. Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

17. *Activos en estado de venta*

Se facilitará una descripción detallada de los activos en estado de venta cuando su importe sea significativo, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

18. *Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial*

La entidad podrá presentar la cuenta del resultado económico patrimonial, clasificando los gastos económicos incluidos en la misma, por actividades.

19. *Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos*

En relación con las operaciones de administración de recursos que contablemente deban ser registradas a través de cuentas del subgrupo 45, «Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos», se habrá de obtener la información que a continuación se indica:

1. Gestión de los recursos administrados. Para cada uno de los conceptos a través de los que se refleje contablemente la gestión realizada derivada de la administración de recursos de otros entes públicos, presentará la siguiente información:

- a) De los derechos pendientes de cobro, indicando:
- Derechos pendientes de cobro a 1 de enero.
 - Rectificaciones del saldo inicial.
 - Derechos reconocidos durante el ejercicio.
 - Derechos anulados durante el ejercicio, distinguiendo la anulación de liquidaciones y anulación de derechos por devolución de ingresos.
 - Derechos cancelados durante el ejercicio.
 - La recaudación neta durante el ejercicio, detallando la recaudación bruta y las devoluciones de ingresos.
 - Los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

1. Gestión de los recursos administrados:

- a) De los derechos pendientes de cobro.

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	DERECHOS PENDIENTES A 1 DE ENERO	RECTIFICACIÓN SALDO INICIAL	DERECHOS RECONOCIDOS	DERECHOS ANULADOS		DERECHOS CANCELADOS	RECAUDACIÓN NETA		DERECHOS PENDIENTES COBRO A 31 DICIEMBRE
					ANULACIÓN LIQUIDACIONES	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS		RECAUDACIÓN BRUTA	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS	
TOTAL										

b) De los derechos cancelados, con expresión del importe total de las cancelaciones que se hubiesen producido durante el ejercicio, desglosando las mismas según los siguientes motivos de cancelación:

- Cancelaciones por cobros en especie.
- Cancelaciones por insolvencias.
- Cancelaciones por prescripción.
- Cancelaciones por otras causas.

1. Gestión de los recursos administrados:

b) De los derechos cancelados.

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	PRESCRIPCIÓN	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS
TOTAL						

2. Devoluciones de ingresos. Con el mismo nivel de desagregación que para la información anterior, se mostrará la información relativa a las operaciones de devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos realizadas durante el ejercicio, detallando:

- Devoluciones pendientes de pago a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial, anulaciones y cancelaciones.
- Devoluciones reconocidas durante el ejercicio.
- Total devoluciones reconocidas.
- Devoluciones pagadas en el ejercicio.
- Devoluciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

2. Devoluciones de ingresos:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL, ANULACIONES Y CANCELACIONES	RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEVOLUCIONES RECONOCIDAS	PAGADAS EN EL EJERCICIO	PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
TOTAL							

3. Obligaciones derivadas de la gestión de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos. Con el mismo nivel de desagregación que para la información de las

notas anteriores, se incluirá la información relativa a las obligaciones derivadas de la gestión realizada durante el ejercicio en relación con los recursos de otros entes públicos, con detalle de:

- Saldo pendiente de pago a 1 de enero.
- Rectificación del saldo inicial.
- Recaudación líquida obtenida durante el ejercicio.
- Cantidades reintegradas durante el ejercicio.
- Total a pagar.
- Pagos realizados.
- Saldo pendiente de pago a 31 de diciembre.

3. Obligaciones derivadas de la gestión de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	PENDIENTE DE PAGO A 1 DE ENERO	RECTIFICACIÓN SALDO INICIAL	RECAUDACIÓN LÍQUIDA	REINTEGROS	TOTAL A PAGAR	PAGOS REALIZADOS	PENDIENTE DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
TOTAL								

4. Cuentas corrientes en efectivo. Para cada uno de los conceptos que se utilicen para reflejar contablemente las operaciones de entregas a cuenta y liquidación de los recursos gestionados, se indicarán:

- Saldo a 1 de enero, diferenciando el mismo según sea deudor o acreedor.
- Pagos.
- Cobros.
- Saldo a 31 de diciembre, distinguiendo el mismo según sea deudor o acreedor.

4. Cuentas corrientes en efectivo:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	SALDO A 1 DE ENERO		PAGOS	COBROS	SALDO A 31 DE DICIEMBRE	
		DEUDOR	ACREEDOR			DEUDOR	ACREEDOR
TOTAL							

20. Operaciones no presupuestarias de tesorería

Se informará sobre las operaciones no presupuestarias de tesorería que comprenden aquellas operaciones realizadas durante el ejercicio que hayan dado lugar al nacimiento o extinción de:

- Deudores y acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente para la entidad, no deban imputarse al presupuesto de la misma, ni en el momento de su nacimiento ni en el de su vencimiento.
- Partidas representativas de pagos y cobros pendientes de aplicación definitiva, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

Esta información se compondrá de los siguientes estados:

1. Estado de deudores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter deudor a través de los que se reflejen contablemente las operaciones no presupuestarias de Tesorería, se pondrán de manifiesto:

- Saldo a 1 de enero.
- Modificaciones del saldo inicial (incluye las prescripciones y otros motivos de cancelación distintos del pago).
- Cargos realizados durante el ejercicio.
- Total deudores.
- Abonos realizados durante el ejercicio.
- Deudores pendientes de cobro a 31 de diciembre.

2. Estado de acreedores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter acreedor a través de los que se reflejen contablemente las operaciones no presupuestarias de tesorería, se detallarán:

- Saldo a 1 de enero.
- Modificaciones del saldo inicial (incluye las prescripciones).
- Abonos realizados durante el ejercicio.
- Total acreedores.
- Cargos realizados durante el ejercicio.
- Acreedores pendientes de pago a 31 de diciembre.

3. Estado de partidas pendientes de aplicación. Para cada uno de los conceptos de carácter no presupuestario a través de los que se reflejen los cobros y pagos pendientes de aplicación, presentará la siguiente información:

a) De los cobros pendientes de aplicación, con indicación de:

- Cobros pendientes de aplicación a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial.
- Cobros realizados durante el ejercicio.
- Total cobros pendientes de aplicación.
- Cobros aplicados durante el ejercicio.
- Cobros pendientes de aplicación a 31 de diciembre.

b) De los pagos pendientes de aplicación, expresando:

- Pagos pendientes de aplicación a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial.
- Pagos realizados durante el ejercicio.
- Total pagos pendientes de aplicación.
- Pagos aplicados durante el ejercicio.
- Pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre.

1. Estado de deudores no presupuestarios:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	SALDO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES AL SALDO INICIAL	CARGOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEUDORES	ABONOS REALIZADOS EN EJERCICIO	DEUDORES PENDIENTES COBRO A 31 DICIEMBRE

2. Estado de acreedores no presupuestarios:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	SALDO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES AL SALDO INICIAL	ABONOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL ACREEDORES	CARGOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	ACREEDORES PENDIENTES PAGO A 31 DICIEMBRE

3. Estado de partidas pendientes de aplicación:

a) De los cobros pendientes de aplicación:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	COBROS PENDIENTES APLICACIÓN A 1 ENERO	MODIFICAC. AL SALDO INICIAL	COBROS REALIZADOS EN EJERCICIO	TOTAL COBROS PENDIENTES APLICACIÓN	COBROS APLICADOS EN EJERCICIO	COBROS PENDIENTES APLICACIÓN A 31 DICIEMBRE

3. Estado de partidas pendientes de aplicación:

b) De los pagos pendientes de aplicación:

CONCEPTO	DESCRIPCIÓN	PAGOS PTES. APLICACIÓN A 1 ENERO	MODIFICAC. AL SALDO INICIAL	PAGOS REALIZADOS EN EJERCICIO	TOTAL PAGOS PTES. APLICACIÓN	PAGOS APLICADOS EN EJERCICIO	PAGOS PTES. APLICACIÓN A 31 DICIEMBRE

21. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación

Información, por tipos de contratos, sobre los importes adjudicados según los diferentes procedimientos establecidos en la normativa vigente sobre contratación.

Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación:

TIPO DE CONTRATO	PROCEDIMIENTO ABIERTO		PROCEDIMIENTO RESTRINGIDO		PROCEDIMIENTO NEGOCIADO		DIÁLOGO COMPETITIVO	ADJUDICACIÓN DIRECTA	TOTAL
	MULTIPLIC CRITERIO	UNICO CRITERIO	MULTIPLIC CRITERIO	UNICO CRITERIO	CON PUBLICIDAD	SIN PUBLICIDAD			
<ul style="list-style-type: none"> • De obras • De suministro • Patrimoniales • De gestión de servicios públicos • De servicios • De concesión de obra pública • De colaboración entre el sector público y el sector privado • De carácter administrativo especial • Otros 									

22. Valores recibidos en depósito

Se informará para cada uno de los conceptos mediante los que se registren contablemente los valores depositados, dentro de los cuales se incluyen los avales y los seguros de caución recibidos, de lo siguiente:

- Valores recibidos pendientes de devolver a 1 de enero.
- Modificaciones del saldo inicial.
- Valores recibidos durante el ejercicio.
- Total valores recibidos en depósito.
- Valores recibidos en depósito cancelados.
- Valores recibidos en depósito pendientes de devolver a 31 de diciembre.

23. Información presupuestaria

La información a suministrar versará sobre los siguientes aspectos y se presentará, al menos, al mismo nivel de desagregación que en el Estado de liquidación del Presupuesto:

23.1 Presupuesto corriente.

1. Presupuesto de gastos.

Se presentará la siguiente información:

a) Modificaciones de crédito.

Información sobre:

- Créditos extraordinarios.
- Suplementos de crédito.
- Ampliaciones de crédito.
- Transferencias de crédito.
- Incorporaciones de remanentes de crédito.
- Créditos generados por ingresos.
- Bajas por anulación y rectificación.
- Otras modificaciones.

a) Modificaciones de crédito

1. Tipos de modificaciones

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS EXTRAORDINARIOS	SUPLEMENTOS DE CRÉDITO	AMPLIACIONES DE CRÉDITO	TRANSFERENCIAS DE CRÉDITO		INCORPORACIONES DE REMANENTES DE CRÉDITO	CRÉDITOS GENERADOS POR INGRESOS	BAJAS POR ANULACIÓN Y RECTIFICACIÓN	OTRAS MODIFICACIONES	TOTAL MODIFICACIONES
					POSITIVAS	NEGATIVAS					
TOTAL											

b) Remanentes de crédito.

Información sobre remanentes de crédito comprometidos y no comprometidos.

b) Remanentes de crédito

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	REMANENTES COMPROMETIDOS	REMANENTES NO COMPROMETIDOS	TOTAL

c) Ejecución de proyectos de inversión.

Para cada uno de los proyectos de inversión, identificados de acuerdo con la normativa presupuestaria aplicable a la entidad, que estuviesen en ejecución en 1 de enero o que se hubiesen iniciado durante el ejercicio, se indicará:

- Inversión total.
- Ejercicio de inicio del proyecto.
- Ejercicio de finalización del proyecto.
- Inversión realizada al inicio del ejercicio.
- Inversión realizada en el ejercicio.
- Inversión a realizar en las anualidades pendientes, distinguiendo dentro de los compromisos de gastos de ejercicios posteriores, los relativos a contratos de obra bajo la modalidad de abono total del precio.

c) Ejecución de proyectos de inversión

CÓDIGO PROYECTO	EXPLICACIÓN	PARTIDA PRESUPUESTARIA	INVERSIÓN TOTAL	EJERCICIO INICIAL	EJERCICIO FINAL	INVERSIÓN REALIZADA A 1 DE ENERO	INVERSIÓN REALIZADA EN EL EJERCICIO

INVERSIÓN A REALIZAR EN ANUALIDADES PENDIENTES							
EJERCICIO ...		EJERCICIO ...		EJERCICIO ...		EJERCICIOS SUCESIVOS	
CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS	CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS	CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS	CONTRATOS ABONO TOTAL	RESTO CONTRATOS

d) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

Información para cada gasto efectuado sobre:

- Aplicación presupuestaria a la que debiera de haberse imputado.
- Importe.
- Observaciones, indicando al menos, si en el momento de la elaboración de la cuenta ya se ha realizado la aplicación al presupuesto del ejercicio.

d) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto:

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	IMPORTE	OBSERVACIONES
TOTAL			

2. Presupuesto de ingresos.

Se presentará la siguiente información:

a) Proceso de gestión.

1) Derechos anulados, distinguiendo entre:

- Las anulaciones de liquidaciones.
- Las anulaciones por aplazamiento o fraccionamiento.
- Las anulaciones por devolución de ingresos.

2) Derechos cancelados, indicando:

- Las cancelaciones por el cobro de derechos en especie.
- Las cancelaciones por insolvencias.
- Las cancelaciones por otras causas.

3) Recaudación neta, indicando:

- Recaudación total.
- Devoluciones de ingresos realizadas.

a) Proceso de gestión de los ingresos públicos:

1. Derechos anulados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	ANULACIÓN DE LIQUIDACIONES	APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS	TOTAL DERECHOS ANULADOS

a) Proceso de gestión de los ingresos públicos:

2. Derechos cancelados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS

a) Proceso de gestión de los ingresos públicos:

3. Recaudación neta:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	RECAUDACIÓN TOTAL	DEVOLUCIONES DE INGRESO	DEVOLUCIONES DE INGRESO	RECAUDACIÓN NETA

b) Devoluciones de ingresos.

Información sobre:

- Devoluciones pendientes de pago a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial y anulaciones de devoluciones acordadas en ejercicios anteriores.
- Devoluciones reconocidas durante el ejercicio.
- Total de devoluciones.
- Prescripciones.
- Pagos realizados en el ejercicio.
- Devoluciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

b) Devoluciones de ingresos:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL Y ANULACIONES	RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEVOLUCIONES RECONOCIDAS	PRESCRIPCIONES	PAGADAS EN EL EJERCICIO	PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE

23.2 Presupuestos cerrados.

1. Presupuesto de gastos. Obligaciones de presupuestos cerrados.

Se informará, para cada ejercicio de:

- Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero.
- Modificaciones al saldo inicial y anulaciones.
- Total obligaciones.
- Prescripciones.
- Pagos realizados.
- Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

1. Obligaciones de presupuestos cerrados:

Ejercicio

PARTIDA PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL Y ANULACIONES	TOTAL OBLIGACIONES	PRESCRIPCIONES	PAGOS REALIZADOS	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE

2. Presupuesto de ingresos. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

Se informará, para cada ejercicio de:

a) Derechos pendientes de cobro totales, con indicación de:

- Los pendientes de cobro a 1 de enero.
- Las modificaciones al saldo inicial.
- Los derechos anulados.
- Los derechos cancelados.
- Los derechos recaudados.
- Los derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

b) Derechos anulados con indicación de:

- Las anulaciones por anulación de liquidaciones.
- Las anulaciones por aplazamientos y fraccionamientos.

c) Derechos cancelados con indicación de:

- Las cancelaciones por el cobro de derechos en especie.
- Las cancelaciones por insolvencias.
- Las cancelaciones por prescripción.
- Las cancelaciones por otras causas.

2. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados:

a) Derechos pendientes de cobro totales

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	DERECHOS ANULADOS	DERECHOS CANCELADOS	RECAUDACIÓN	DERECHOS PENDIENTES COBRO A 31 DE DICIEMBRE

2. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados:

b) Derechos anulados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	ANULACIÓN DE LIQUIDACIONES	APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS	TOTAL DERECHOS ANULADOS

2. Derechos a cobrar de presupuestos cerrados:

c) Derechos cancelados:

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	PRESCRIPCIÓN	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS

3. Derechos presupuestarios pendientes de cobro según su grado de exigibilidad.

Información sobre la situación de los derechos pendientes de cobro, indicando:

- Pendientes de notificar.
- Suspendidos.
- Aplazamiento o fraccionamiento solicitado.
- Aplazamiento o fraccionamiento concedido.
- En periodo voluntario.
- En periodo ejecutivo.

3. Derechos presupuestarios pendientes de cobro según su grado de exigibilidad

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PENDIENTES DE NOTIFICAR	SUSPENDIDOS	APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO		EN PERIODO VOLUNTARIO	EN PERIODO EJECUTIVO	TOTAL DERECHOS PENDIENTES DE COBRO
				SOLICITADO	CONCEDIDO			

4. Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores.

Se informará de las variaciones de derechos a cobrar y obligaciones a pagar de presupuestos cerrados, que supongan la alteración de los importes calculados como resultados presupuestarios en ejercicios anteriores.

Para el cálculo de la variación de derechos a cobrar de presupuestos cerrados pendientes de recaudar, se tendrán en cuenta las modificaciones del saldo inicial, así como las anulaciones y cancelaciones de derechos producidas en el ejercicio, detalladas en la nota 23.2.2 de esta memoria.

Para el cálculo de la variación de obligaciones de presupuestos cerrados pendientes de pago, se tendrán en cuenta las modificaciones del saldo inicial, así como las anulaciones y prescripción de obligaciones producidas en el ejercicio, detalladas en la nota 23.2.1 de esta memoria.

En este estado, dentro de las operaciones corrientes, se incluyen, en su caso, los derechos y obligaciones reconocidas derivados de operaciones comerciales.

4. Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores:

	TOTAL VARIACIÓN DERECHOS	TOTAL VARIACIÓN OBLIGACIONES	VARIACIÓN DE RESULTADOS PRESUPUESTARIOS DE EJERCICIOS ANTERIORES
a) OPERACIONES CORRIENTES			
b) OPERACIONES DE CAPITAL			
1. TOTAL VARIACIONES OPERACIONES NO FINANCIERAS (a+b)			
c) ACTIVOS FINANCIEROS			
d) PASIVOS FINANCIEROS			
2. TOTAL VARIACIÓN OPERACIONES FINANCIERAS (c+d)			
TOTAL (1+2)			

23.3 Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

Información sobre los compromisos de gasto adquiridos durante el ejercicio, así como en los precedentes, imputables a presupuestos de ejercicios sucesivos, con indicación de su descripción, importe y año al que se refieran.

Gastos con financiación afectada

1. Desviaciones de financiación por agente financiador

CÓDIGO DE GASTO	DESCRIPCIÓN	AGENTE FINANCIADOR		COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN	DESVIACIONES DEL EJERCICIO		DESVIACIONES ACUMULADAS	
		TERCERO	APLIC. PTARIA.		POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS

Gastos con financiación afectada

2. Gestión del gasto presupuestario

CÓDIGO DE GASTO	DESCRIPCIÓN	GASTO PREVISTO	OBLIGACIONES RECONOCIDAS EN EJERCICIOS ANTERIORES	OBLIGACIONES RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL OBLIGACIONES RECONOCIDAS	GASTO PENDIENTE

23.5 Remanente de Tesorería.

El remanente de tesorería constituye un recurso presupuestario obtenido, con carácter general, por la acumulación de los resultados presupuestarios de los ejercicios anteriores y del ejercicio que se cierra. Como tal recurso, puede utilizarse para financiar el gasto presupuestario de los ejercicios siguientes.

El remanente de tesorería se obtiene por la suma de los fondos líquidos más los derechos pendientes de cobro deduciendo las obligaciones pendientes de pago y agregando las partidas pendientes de aplicación de conformidad con los criterios siguientes:

1. Su cuantificación se efectuará tomando en consideración el saldo a fin de ejercicio de las cuentas que intervienen en su cálculo.

2. Los fondos líquidos, incluyen los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, salvo aquéllos que se hayan dotado con imputación al presupuesto, así como los excedentes temporales de tesorería que se hayan materializado en inversiones financieras, de carácter no presupuestario, que reúnan el suficiente grado de liquidez. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los saldos de las subcuentas 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», y 5708, «Caja. Pagos a justificar».

3. En los derechos pendientes de cobro se distinguirá:

- El importe total de los derechos pendientes de cobro del presupuesto corriente.
- El importe total de los derechos pendientes de cobro de presupuestos cerrados.
- El importe total de los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento. A estos efectos, la incorporación del saldo de las siguientes cuentas se efectuará únicamente por la parte que corresponda a operaciones

no presupuestarias: 246, «Fianzas constituidas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 247, «Depósitos constituidos a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 260, «Fianzas constituidas a largo plazo», 265, «Depósitos constituidos a largo plazo», 537, «Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 538, «Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 565, «Fianzas constituidas a corto plazo», y 566, «Depósitos constituidos a corto plazo».

– El importe total de derechos pendientes de cobro derivados de las operaciones comerciales que, en su caso, realice la entidad.

4. En las obligaciones pendientes de pago, se distinguirá:

– El importe total de las obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente.
– El importe total de las obligaciones pendientes de pago de presupuestos cerrados.
– El importe total de las obligaciones pendientes de pago correspondientes a acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento. A estos efectos, la incorporación del saldo de las siguientes cuentas se efectuará únicamente por la parte que corresponda a operaciones no presupuestarias: 167, «Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 168, «Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 180, «Fianzas recibidas a largo plazo», 185, «Depósitos recibidos a largo plazo», 517, «Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 518, «Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 560, «Fianzas recibidas a corto plazo», y 561, «Depósitos recibidos a corto plazo».

– El importe total de obligaciones pendientes de pago derivadas de las operaciones comerciales que, en su caso, realice la entidad.

5. En las partidas pendientes de aplicación, se distinguirá:

– Las cantidades cobradas pendientes de aplicación definitiva.
– Las cantidades pagadas pendientes de aplicación definitiva, en las que se incluyen los pagos realizados con cargo a los anticipos de caja fija pendientes de reposición. Asimismo se incluirá el saldo de la subcuenta 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago».

6. Del remanente de tesorería total, se distinguirá:

– La parte afectada destinada a cubrir los denominados «gastos con financiación afectada», caso de que existan desviaciones de financiación acumuladas positivas.

– El importe de todos los derechos que se consideren de dudoso cobro. Para determinar dicho importe se deberá tener en cuenta la antigüedad de las deudas, el importe de las mismas, la naturaleza de los recursos de que se trate, los porcentajes de recaudación tanto en período voluntario, como en vía ejecutiva y demás criterios de valoración que, de forma ponderada, la entidad establezca. A estos efectos, la incorporación del saldo de las cuentas 295, «Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 298, «Deterioro de valor de créditos a largo plazo», 490, «Deterioro de valor de créditos», 595, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas» y 598, «Deterioro de valor de créditos a corto plazo», se efectuará únicamente por la parte que corresponda a los derechos de cobro que se hayan considerado para el cálculo del remanente de tesorería total.

– Y la parte restante, esto es, el remanente de tesorería no afectado.

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

Nº DE CUENTAS	COMPONENTES	EJERCICIO N	EJERCICIO N-1
57,556	1. (+) Fondos líquidos		
430	2. (+) Derechos pendientes de cobro.....		
431	- (+) del Presupuesto corriente		
246,247,260,265,440,442,	- (+) de Presupuestos cerrados		
449,456,470,471,472,	- (+) de operaciones no presupuestarias.....		
537,538,550,565,566			
435, 436	- (+) de operaciones comerciales		
400	3. (-) Obligaciones pendientes de pago		
401	- (+) del Presupuesto corriente		
167,168,180,185,410,412,	- (+) de Presupuestos cerrados		
419,453,456,475,476,477,	- (+) de operaciones no presupuestarias.....		
517,518, 550,560,561			
405, 406	- (+) de operaciones comerciales		
554, 559	4. (+) Partidas pendientes de aplicación		
555, 5581, 5585	- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva		
	- (+) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva		
	I. Remanente de tesorería total (1 + 2 - 3 + 4)		
	II. Exceso de financiación afectada		
295, 298, 490, 595,598	III. Saldos de dudoso cobro		
	IV. Remanente de tesorería no afectado = (I - II - III)		

24. *Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios*

1. Indicadores financieros y patrimoniales.

a) LIQUIDEZ INMEDIATA: Refleja el porcentaje de deudas presupuestarias y no presupuestarias que pueden atenderse con la liquidez inmediatamente disponible.

$$\frac{\text{Fondos líquidos}}{\text{pasivo corriente}}$$

Fondos líquidos: Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.

b) LIQUIDEZ A CORTO PLAZO: Refleja la capacidad que tiene la entidad para atender a corto plazo sus obligaciones pendientes de pago.

$$\frac{\text{Fondos líquidos + Derechos pendientes de cobro}}{\text{Pasivo corriente}}$$

c) LIQUIDEZ GENERAL. Refleja en que medida todos los elementos patrimoniales que componen el activo corriente cubren el pasivo corriente.

$$\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}}$$

d) ENDEUDAMIENTO POR HABITANTE: En entidades territoriales, este índice distribuye la deuda total de la entidad entre el número de habitantes.

$$\frac{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente}}{\text{Número de habitantes}}$$

e) ENDEUDAMIENTO: Representa la relación entre la totalidad del pasivo exigible (corriente y no corriente) respecto al patrimonio neto más el pasivo total de la entidad.

$$\frac{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente}}{\text{Pasivo corriente + Pasivo no corriente + Patrimonio neto}}$$

f) RELACIÓN DE ENDEUDAMIENTO: Representa la relación existente entre el pasivo corriente y el no corriente.

$$\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo no corriente}}$$

g) CASH – FLOW: Refleja en que medida los flujos netos de gestión de caja cubren el pasivo de la entidad.

$$\frac{\text{Pasivo no corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}} + \frac{\text{Pasivo corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}}$$

Flujos netos de gestión: Importe de «flujos netos de efectivo por actividades de gestión» del estado de flujos de efectivo.

h) RATIOS DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL:

Para la elaboración de los siguientes ratios se tendrán en cuenta las equivalencias con los correspondientes epígrafes de la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad:

ING.TRIB.: Ingresos tributarios y cotizaciones.

TRANS.: Transferencias y subvenciones recibidas.

VN. YPS.: Ventas netas y prestación de servicios.

G. PERS.: Gastos de personal.

APROV.: Aprovisionamientos.

1) Estructura de los ingresos.

INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (IGOR)			
ING. TRIB / IGOR	TRANFS / IGOR	VN y PS / IGOR	Resto IGOR / IGOR

2) Estructura de los gastos.

GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (GGOR)			
G. PERS. / GGOR	TRANFS / GGOR	APROV / GGOR	Resto GGOR / GGOR

3) Cobertura de los gastos corrientes: Pone de manifiesto la relación existente entre los gastos de gestión ordinaria con los ingresos de la misma naturaleza.

Gastos de gestión ordinaria

Ingresos de gestión ordinaria

2. Indicadores presupuestarios.

a) Del presupuesto de gastos corriente:

1) EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS: Refleja la proporción de los créditos aprobados en el ejercicio que han dado lugar a reconocimiento de obligaciones presupuestarias.

Obligaciones reconocidas netas

Créditos totales

2) REALIZACIÓN DE PAGOS: Refleja la proporción de obligaciones reconocidas en ejercicio cuyo pago ya se ha realizado al finalizar el mismo con respecto al total de obligaciones reconocidas.

Pagos realizados

Obligaciones reconocidas netas

3) GASTO POR HABITANTE: Para las entidades de naturaleza territorial, este índice distribuye la totalidad del gasto presupuestario realizado en el ejercicio entre los habitantes de la entidad.

Obligaciones reconocidas netas

Número de habitantes

4) INVERSIÓN POR HABITANTE: Para las entidades de naturaleza territorial, este índice distribuye la totalidad del gasto presupuestario por operaciones de capital realizado en el ejercicio entre el número de habitantes de la entidad.

Obligaciones reconocidas netas (Capítulo 6 + 7)

Número de habitantes

5) ESFUERZO INVERSOR: Establece la proporción que representan las operaciones de capital realizadas en el ejercicio en relación con la totalidad de los gastos presupuestarios realizados en el mismo.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas (Capítulo 6 + 7)}}{\text{Total Obligaciones Reconocidas Netas}}$$

6) PERIODO MEDIO DE PAGO: Refleja el tiempo medio que la entidad tarda en pagar a sus acreedores derivados de la ejecución del presupuesto.

$$\frac{\text{Obligaciones pendientes de pago}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}} \times 365$$

b) Del presupuesto de ingresos corriente:

1) EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS: Refleja la proporción que sobre los ingresos presupuestarios previstos suponen ingresos presupuestarios netos, esto es, los derechos liquidados netos.

$$\frac{\text{Derechos reconocidos netos}}{\text{Previsiones definitivas}}$$

2) REALIZACIÓN DE COBROS: Recoge el porcentaje que suponen los cobros obtenidos en el ejercicio sobre los derechos reconocidos netos.

$$\frac{\text{Recaudación neta}}{\text{Derechos reconocidos netos}}$$

3) PERIODO MEDIO DE COBRO: Refleja el número de días que por término medio tarda la entidad en cobrar sus ingresos, es decir, en recaudar sus derechos reconocidos derivados de la ejecución del presupuesto.

$$\frac{\text{Derechos pendientes de cobro}}{\text{Derechos reconocidos netos}} \times 365$$

4) SUPERÁVIT (O DÉFICIT) POR HABITANTE

$$\frac{\text{Resultado presupuestario ajustado}}{\text{Número de habitantes}}$$

c) De presupuestos cerrados:

1) REALIZACIÓN DE PAGOS: Pone de manifiesto la proporción de pagos que se han efectuado en el ejercicio de las obligaciones pendientes de pago de presupuestos ya cerrados.

$$\frac{\text{Pagos}}{\text{Saldo inicial de obligaciones (+/- modificaciones y anulaciones)}}$$

2) REALIZACIÓN DE COBROS: Pone de manifiesto la proporción de cobros que se han efectuado en el ejercicio relativos a derechos pendientes de cobro de presupuestos ya cerrados.

$$\frac{\text{Cobros}}{\text{Saldo inicial de derechos (+/- modificaciones y anulaciones)}}$$

25. Información sobre el coste de las actividades ¹

1. RESUMEN GENERAL DE COSTES DE LA ENTIDAD.

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES DE PERSONAL		
<i>Sueldos y salarios</i>		
<i>Indemnizaciones</i>		
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador</i>		
<i>Otros costes sociales</i>		
<i>Indemnizaciones por razón del servicio</i>		
<i>Transporte de personal</i>		
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta</i>		
<i>Coste de otros materiales</i>		
<i>Adquisición de bienes de inversión</i>		
<i>Trabajos realizados por otras entidades</i>		
SERVICIOS EXTERIORES		
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio</i>		
<i>Arrendamientos y cánones</i>		
<i>Reparaciones y conservación</i>		
<i>Servicios de profesionales independientes</i>		
<i>Transportes</i>		
<i>Servicios bancarios y similares</i>		
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i>		
<i>Suministros</i>		
<i>Comunicaciones</i>		
<i>Costes diversos</i>		
TRIBUTOS		
COSTES CALCULADOS		
<i>Amortizaciones</i>		
<i>Previsión Social de Funcionarios ²</i>		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

¹ Para la confección de esta información se aplicarán los principios desarrollados en el documento «Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas» (IGAE 2004).

² Previsión Social de Funcionarios.- Coste que para una entidad supondrían las aportaciones que como empleador debería realizar por los funcionarios no sujetos a régimen de Seguridad Social para cubrir tanto las necesidades asistenciales como de pensiones futuras.

2. RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD- ACTIVIDADES QUE IMPLICAN LA OBTENCIÓN DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS.

ACTIVIDAD FECHA

ELEMENTOS	Coste Directo ³	Coste Indirecto ⁴	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

³ Coste Directo.- Aquél que se vincula a las actividades resultantes del proceso de producción sin necesidad de aplicar método de reparto alguno.

⁴ Coste Indirecto.- Aquél que no puede vincularse directamente con las actividades resultantes del proceso de producción, por lo que debe imputarse a través de un criterio o clave de reparto.

3. RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD- ACTIVIDADES QUE IMPLICAN LA OBTENCIÓN DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS.

RESUMEN DE COSTES DE ACTIVIDADES FECHA

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
ACTIVIDAD 1		
ACTIVIDAD 2		
ACTIVIDAD 3		
ACTIVIDAD 4		
.....		
ACTIVIDAD N		
TOTAL		

4. RESUMEN RELACIONANDO COSTES E INGRESOS DE ACTIVIDADES CON INGRESOS FINALISTAS.

ACTIVIDADES	Coste Total Activ.	Ingresos	Margen	% Cobertura
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
ACTIVIDAD 4				
.....				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

26. *Indicadores de gestión* ⁵

Los indicadores de gestión son instrumentos de medición elegidos como variables relevantes que pretenden informar sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo, especialmente, a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos.

1) Indicadores de eficacia:

a)

$$\frac{\text{Número de actuaciones realizadas}}{\text{Número de actuaciones previstas}^6}$$
b) Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público⁷.

c) Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público.

d)

$$\frac{\text{Número de actuaciones realizadas año X}}{\text{Número de actuaciones previstas año X}}$$

$$\frac{\text{Número medio de actuaciones realizadas (serie años anteriores)}}{\text{Número medio de actuaciones previstas (serie años anteriores)}}$$

⁵ Para la confección de los indicadores que a continuación se relacionan se tendrán en cuenta los criterios establecidos en el documento «Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público» (IGAE 2007).

⁶ Ejemplo.- Número de niños a vacunar contra una determinada enfermedad respecto de los niños efectivamente vacunados.

⁷ Tiempo de espera para efectuar una operación quirúrgica determinada.

2) Indicadores de eficiencia:

a)

$$\frac{\text{Coste}^8 \text{ de la actividad}}{\text{Número de usuarios}^9}$$

b)

$$\frac{\text{Coste real de la actividad}}{\text{Coste previsto de la actividad}^{10}}$$

c)

$$\frac{\text{Coste de la actividad}}{\text{Número de unidades equivalentes producidas}}$$

Unidad Equivalente de Producción: Parámetro que hace homogénea la producción de un determinado periodo mediante la adición de las unidades totalmente terminadas en el mismo y las incompletas expresadas en términos de unidades terminadas en función de su grado de avance.

3) Indicador de economía:

$$\frac{\text{Precio o coste de adquisición factor de producción x}}{\text{Precio medio del factor x en el mercado}}$$

⁸ Para determinar el «coste» tanto en este como en los posteriores indicadores se tendrá en cuenta lo establecido en el documento «Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas» (IGAE 2004).

⁹ Ejemplo: Coste de impartición de una asignatura relacionado con el número de alumnos matriculados en esa asignatura en una Universidad.

¹⁰ En caso de que no se hayan desarrollado sistemas de determinación de costes «a priori» en el momento de confeccionar estos indicadores, se considerará como coste previsto de la actividad el coste medio de la misma en los cinco años anteriores (convenientemente actualizado).

En caso de que no se disponga de información de costes de los años anteriores para confeccionar la información anterior se considerará como «coste previsto» el derivado de la asignación presupuestaria referido a la actividad o servicio con los correspondientes ajustes que determinen una homogeneización de los importes presupuestarios respecto a los determinantes del coste.

Dichos ajustes serán desarrollados, en su caso, en documentos o notas informativas editados por la IGAE.

4) Indicador de medios de producción:

$$\frac{\text{Coste de personal}}{\text{Número de personas equivalentes}}$$

Persona Equivalente: Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo las situaciones individuales (baja, absentismo, lactancia, reducción de jornada, etcétera). Esa relación hace que se considere como base de proporción (una persona equivalente) la prestación de la jornada que en cada caso se considere como normal o habitual.

27. Hechos posteriores al cierre

La entidad informará de:

- a) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y que, por aplicación de las normas de registro y valoración, hayan supuesto la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en los documentos que integran las cuentas anuales.
- b) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, si bien la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.
- c) Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

CUARTA PARTE

Cuadro de cuentas*Grupo 1*

Financiación básica

10. PATRIMONIO.

100. Patrimonio.

1000. Aportación patrimonial dineraria.
1001. Aportación de bienes y derechos.
1002. Asunción y condonación de pasivos financieros.
1003. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.
1004. Devolución de bienes y derechos.
1005. Otras devoluciones.

11. RESERVAS.

12. RESULTADOS.

- 120. Resultados de ejercicios anteriores.**
- 129. Resultado del ejercicio.**

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR.

- 130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.**
- 131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.**
- 132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.**
- 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.**
- 134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.**
- 136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.**

14. PROVISIONES A LARGO PLAZO.
 142. **Provisión a largo plazo para responsabilidades.**
 143. **Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.**
 148. **Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones.**
 149. **Otras provisiones a largo plazo.**

15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO.
 150. **Obligaciones y bonos a largo plazo.**
 155. **Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.**
 156. **Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.**
 1560. Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos.
 1565. Intereses a largo plazo de otros valores negociables.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
 160. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.**
 161. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 162. **Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 163. **Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 164. **Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 165. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 166. **Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.**
 167. **Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 168. **Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo asociadas.**

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
 170. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito.**
 171. **Deudas a largo plazo.**
 172. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.**
 173. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo.**
 174. **Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.**
 176. **Pasivos por derivados financieros a largo plazo.**
 1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.
 177. **Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.**
 178. **Intereses a largo plazo de otras deudas.**

18. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO.
 180. **Fianzas recibidas a largo plazo.**
 185. **Depósitos recibidos a largo plazo.**

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACION.

Grupo 2

Activo no corriente

- 20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.
 - 200. **Inversión en investigación.**
 - 201. **Inversión en desarrollo.**
 - 203. **Propiedad industrial e intelectual.**
 - 206. **Aplicaciones informáticas.**
 - 207. **Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.**
 - 208. **Anticipos para inmovilizaciones intangibles.**
 - 209. **Otro inmovilizado intangible.**

- 21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.
 - 210. **Terrenos y bienes naturales.**
 - 211. **Construcciones.**
 - 212. **Infraestructuras.**
 - 213. **Bienes del patrimonio histórico.**
 - 214. **Maquinaria y utillaje.**
 - 215. **Instalaciones técnicas y otras instalaciones.**
 - 216. **Mobiliario.**
 - 217. **Equipos para procesos de información.**
 - 218. **Elementos de transporte.**
 - 219. **Otro inmovilizado material.**

- 22. INVERSIONES INMOBILIARIAS.
 - 220. **Inversiones en terrenos.**
 - 221. **Inversiones en construcciones.**

- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES E INVERSIONES INMOBILIARIAS EN CURSO.
 - 230. **Adaptación de terrenos y bienes naturales.**
 - 2300. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material.
 - 2301. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inversiones inmobiliarias.
 - 231. **Construcciones en curso.**
 - 2310. Construcciones en curso. Inmovilizado material.
 - 2311. Construcciones en curso. Inversiones inmobiliarias.
 - 232. **Infraestructuras en curso.**
 - 233. **Bienes del patrimonio histórico en curso.**
 - 234. **Maquinaria y utillaje en montaje.**
 - 235. **Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje.**
 - 237. **Equipos para procesos de información en montaje.**
 - 239. **Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.**
 - 2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
 - 2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias.

- 24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
 - 240. **Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 2400. Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público.
 - 2401. Participaciones a largo plazo en sociedades del grupo.
 - 2402. Participaciones a largo plazo en sociedades controladas conjuntamente.
 - 2403. Participaciones a largo plazo en otras sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 241. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 2410. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 2411. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 242. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 245. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 246. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 247. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 248. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.
- 250. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.**
 - 251. Valores representativos de deuda a largo plazo.**
 - 2510. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.
 - 2511. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.
 - 252. Créditos a largo plazo.**
 - 2520. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 2529. Otros créditos a largo plazo.
 - 253. Activos por derivados financieros a largo plazo.**
 - 2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.
 - 254. Créditos a largo plazo al personal.**
 - 256. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.**
 - 257. Intereses a largo plazo de créditos.**
 - 258. Imposiciones a largo plazo.**
 - 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.**
26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
- 260. Fianzas constituidas a largo plazo.**
 - 265. Depósitos constituidos a largo plazo.**
28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO.
- 280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.**
 - 2800. Amortización acumulada de inversión en investigación.
 - 2801. Amortización acumulada de inversión en desarrollo.
 - 2803. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual.
 - 2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
 - 2807. Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 2809. Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

- 2810. Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales.
- 2811. Amortización acumulada de construcciones.
- 2812. Amortización acumulada de infraestructuras.
- 2813. Amortización acumulada de bienes del patrimonio histórico.
- 2814. Amortización acumulada de maquinaria y utillaje.
- 2815. Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 2816. Amortización acumulada de mobiliario.
- 2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
- 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.

- 2820. Amortización acumulada de inversiones en terrenos.
- 2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.**290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.**

- 2903. Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual.
- 2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
- 2907. Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
- 2909. Deterioro de otro inmovilizado intangible.

291. Deterioro de valor del inmovilizado material.

- 2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales.
- 2911. Deterioro de valor de construcciones.
- 2912. Deterioro de valor de infraestructuras.
- 2913. Deterioro de valor de bienes del patrimonio histórico.
- 2914. Deterioro de valor de maquinaria y utillaje.
- 2915. Deterioro de valor de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 2916. Deterioro de valor de mobiliario.
- 2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información.
- 2918. Deterioro de valor de elementos de transporte.
- 2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material.

292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.

- 2920. Deterioro de valor de inversiones en terrenos.
- 2921. Deterioro de valor de inversiones en construcciones

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 2930. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades públicas del grupo, multigrupo y asociadas.
- 2931. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 2940. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.
- 2941. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**296. Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.****297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.**

- 2970. Deterioro de valor de valores mantenidos al vencimiento.
- 2971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

- 298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.**
- 299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.**
 - 2990. Deterioro de valor por usufructo cedido de terrenos y bienes naturales.
 - 2991. Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones.
 - 2992. Deterioro de valor por usufructo cedido de infraestructuras.
 - 2993. Deterioro de valor por usufructo cedido de bienes del patrimonio histórico.
 - 2999. Deterioro de valor por usufructo cedido de otro inmovilizado material.

Grupo 3

Existencias y otros activos en estado de venta

- 30. COMERCIALES.
 - 300. Mercaderías A.**
 - 301. Mercaderías B.**

- 31. MATERIAS PRIMAS.
 - 310. Materias primas A.**
 - 311. Materias primas B.**

- 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.
 - 320. Elementos y conjuntos incorporables.**
 - 321. Combustibles.**
 - 322. Repuestos.**
 - 325. Materiales diversos.**
 - 326. Embalajes.**
 - 327. Envases.**
 - 328. Material de oficina.**

- 33. PRODUCCIÓN EN CURSO.
 - 330. Productos en curso A.**
 - 331. Productos en curso B.**

- 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.
 - 340. Productos semiterminados A.
 - 341. Productos semiterminados B.

- 35. PRODUCTOS TERMINADOS.
 - 350. Productos terminados A.**
 - 351. Productos terminados B.**

- 36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.
 - 360. Subproductos A.**
 - 361. Subproductos B.**
 - 365. Residuos A.**
 - 366. Residuos B.**
 - 368. Materiales recuperados A.**
 - 369. Materiales recuperados B.**

- 37. **ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.**
 - 370. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.**

- 38. **ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.**
 - 380. Activos en estado de venta.**
 - 385. Otros activos en estado de venta.**

- 39. **DETERIORO DE VALOR DE EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.**
 - 390. Deterioro de valor de mercaderías.**
 - 391. Deterioro de valor de materias primas.**
 - 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.**
 - 393. Deterioro de valor de producción en curso.**
 - 394. Deterioro de valor de productos semiterminados.**
 - 395. Deterioro de valor de productos terminados.**
 - 396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.**
 - 397. Deterioro de valor de activos construidos o adquiridos para otras entidades.**
 - 398. Deterioro de activos en estado de venta.**

Grupo 4

Acreeedores y deudores

- 40. **ACREEDORES PRESUPUESTARIOS.**
 - 400. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.**
 - 4000. Operaciones de gestión.
 - 4001. Otras cuentas a pagar.
 - 4002. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4003. Otras deudas.
 - 401. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.**
 - 405. Acreeedores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.**
 - 406. Acreeedores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.**

- 41. **ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS.**
 - 410. Acreeedores por IVA soportado.**
 - 411. Acreeedores por periodificación de gastos presupuestarios.**
 - 412. Acreeedores por obligaciones reconocidas. Anticipos de Tesorería.**
 - 413. Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.**
 - 416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.**
 - 418. Acreeedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.**
 - 419. Otros acreeedores no presupuestarios.**
 - 4190. Acreeedores por pagos en firme pendientes de realizar.
 - 4199. Otros acreeedores no presupuestarios.

- 43. **DEUDORES PRESUPUESTARIOS.**
 - 430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.**
 - 4300. Operaciones de gestión.
 - 4301. Otras cuentas a cobrar.
 - 4302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo o asociadas.
 - 4303. Otras inversiones financieras.

- 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.**
 - 433. Derechos anulados de presupuesto corriente.**
 - 4330. Por anulación de liquidaciones.
 - 4332. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 4339. Por devolución de ingresos.
 - 434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.**
 - 4340. Por anulación de liquidaciones.
 - 4342. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 435. Deudores por operaciones comerciales. Presupuesto corriente.**
 - 436. Deudores por operaciones comerciales. Presupuestos cerrados.**
 - 437. Devolución de ingresos.**
 - 438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.**
 - 4380. Por cobros en especie.
 - 4381. Por insolvencias y otras causas.
 - 439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.**
 - 4390. Por cobros en especie.
 - 4391. Por insolvencias y otras causas.
 - 4392. Por prescripción.
44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS.
- 440. Deudores por IVA repercutido.**
 - 441. Deudores por ingresos devengados.**
 - 442. Deudores por servicio de recaudación.**
 - 443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.**
 - 4430. Operaciones de gestión.
 - 4431. Otras cuentas a cobrar.
 - 4432. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4433. Otras inversiones financieras.
 - 445. Impuestos devengados pendientes de liquidar.**
 - 446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.**
 - 447. Deudores por provisiones de fondos a justificar**
 - 449. Otros deudores no presupuestarios.**
45. DEUDORES Y ACREEDORES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS.
- 450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.**
 - 451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.**
 - 4510. Por anulación de liquidaciones.
 - 4519. Por devolución de ingresos.
 - 452. Entes públicos, por derechos a cobrar.**
 - 453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.**
 - 454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.**
 - 455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.**
 - 456. Entes públicos, c/c. efectivo.**
 - 457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes.**
 - 458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.**
 - 4580. Por cobros en especie.
 - 4581. Por insolvencias y otras causas.
 - 4582. Por prescripción.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

- 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.
- 4707. Hacienda Pública, deudor por IGIC.
- 4709. Hacienda Pública, deudor por otros conceptos.

471. Organismos de Previsión Social, deudores.

- 4710. Seguridad Social.
- 4711. MUFACE.
- 4712. MUGEJU.
- 4713. ISFAS.
- 4719. Otros organismos de Previsión Social, deudores.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

- 4720. IVA soportado.
- 4727. IGIC soportado.

475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.

- 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
- 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.
- 4757. Hacienda Pública, acreedor por IGIC.
- 4759. Hacienda Pública, acreedor por otros conceptos.

476. Organismos de Previsión Social, acreedores.

- 4760. Seguridad Social.
- 4761. MUFACE.
- 4762. MUGEJU.
- 4763. ISFAS.
- 4769. Otros organismos de Previsión Social, acreedores.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

- 4770. IVA repercutido.
- 4777. IGIC repercutido.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados.

49. DETERIORO DE VALOR DE CREDITOS.

490. Deterioro de valor de créditos.

- 4900. Operaciones de gestión.
- 4901. Otras cuentas a cobrar.
- 4902. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 4903. Otras inversiones financieras.

Grupo 5

Cuentas financieras

50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO.
- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.**
 - 5000. Obligaciones y bonos al coste amortizado.
 - 5001. Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.
 - 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.**
 - 5050. Otros valores negociables al coste amortizado.
 - 5051. Otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.
 - 506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.**
 - 5060. Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos al coste amortizado.
 - 5061. Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.
 - 5065. Intereses a corto plazo de otros valores negociables al coste amortizado.
 - 5066. Intereses a corto plazo de otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.
51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
- 510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 513. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 514. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 515. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 516. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.**
 - 5160. Deudas representadas en valores negociables al coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5161. Deudas representadas en valores negociables a valor razonable con cambios en resultados, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 517. Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 518. Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.**
 - 521. Deudas a corto plazo.**
 - 522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.**
 - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.**
 - 524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.**
 - 526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.**
 - 5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.

- 5266 Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
 - 527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.**
 - 528. Intereses a corto plazo de otras deudas.**
53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
- 530. Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 5301. Aportaciones y participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
 - 5302. Participaciones a corto plazo en sociedades controladas conjuntamente.
 - 5303. Participaciones a corto plazo en otras sociedades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 531. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 5310. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 5311. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 5312. Valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados.
 - 532. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 536. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 537. Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 538. Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
54. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO.
- 540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.**
 - 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.
 - 541. Valores representativos de deuda a corto plazo.**
 - 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 valor razonable con cambios en resultados.
 - 542. Créditos a corto plazo.**
 - 5420. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 5429. Otros créditos a corto plazo.
 - 543. Activos por derivados financieros a corto plazo.**
 - 5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.