

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

10268 Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

A raíz de la aprobación de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, se inició un importante proceso de reforma en la contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos, que se tradujo en un cambio radical en la llevanza de la contabilidad al completarse el tradicional método de partida simple con el método de partida doble, estableciéndose la obligatoriedad de aplicar un Plan General de Cuentas conforme al Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP).

Al objeto de minimizar la mayor complejidad que el nuevo sistema contable incorporaba en la gestión de las entidades locales con una menor dimensión en su actividad económico-financiera, la propia Ley 39/1988, en su artículo 184.2, abrió la puerta a un tratamiento contable simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, entidades éstas que podían encontrarse, en principio, en peores condiciones para poder asumir el reto que suponía el nuevo régimen a implantar.

La aplicación efectiva de este nuevo sistema contable se efectuó a partir del ejercicio 1992, mediante la utilización de dos modelos: el llamado «modelo normal» y el «modelo simplificado», al que se ha hecho referencia, cuya regulación quedó recogida en sendas Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, a través de las que se aprobaron las respectivas Instrucciones de Contabilidad: Instrucción de contabilidad para la Administración Local, para el «modelo normal», e Instrucción de contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, en el caso del «modelo simplificado». Cada una de estas dos Instrucciones de contabilidad incorporó, en un Anexo, el Plan Contable aplicable por las entidades que estuviesen sujetas al modelo en cuestión, «normal» o «simplificado», tratándose en los dos casos de un Plan Contable que suponía una adaptación de la versión del PGCP que fue aprobada mediante Resolución de 11 de noviembre de 1983 de la Intervención General de la Administración del Estado.

La experiencia adquirida en la aplicación del nuevo sistema contable puso de manifiesto la falta de adecuación del «modelo simplificado» a las necesidades reales de las entidades locales de más pequeña dimensión debido, fundamentalmente, a la falta de medios personales y materiales que se presentaba en las mismas para la llevanza de la contabilidad. Esta circunstancia exigía un replanteamiento en el diseño de modelos que se había establecido, viéndose la necesidad de habilitar un tratamiento contable todavía mucho más simple para el tipo de entidades mencionado. A estos efectos, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, modificó el artículo 184.2 de la Ley reguladora de las Haciendas locales en el sentido de no limitar el tratamiento simplificado a un único modelo, dejando la definición de los parámetros que definirían la simplificación para su desarrollo reglamentario por parte del Ministerio de Economía y Hacienda.

Además, en el año 1994, y a través de Orden de 6 de mayo del Ministerio de Economía y Hacienda, vio la luz un nuevo PGCP que vino a sustituir al PGCP de 1983, lo que obligaba a revisar las diferentes normas contables que se basaban en este último.

La revisión de la normativa contable para la Administración Local de 1990 se produjo en el año 2004, articulándose a través de tres modelos contables que vinieron a sustituir a los dos que existían con anterioridad, quedando fijada su aplicación efectiva para el ejercicio 2006. Estos tres modelos quedaron regulados en las disposiciones siguientes:

Instrucción del modelo normal de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.

Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre.

Y, por último, Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre.

El ámbito de aplicación de los tres modelos se definió en función de dos variables representativas de la dimensión de las entidades locales: la población y el importe de su presupuesto, y no sólo de la población como venía siendo tradicional.

Al igual que sucedió en el caso de las Instrucciones de 1990, las nuevas Instrucciones del «modelo normal» y del «modelo simplificado» de contabilidad local del 2004 incorporaron, como Anexo, el Plan Contable aplicable por las entidades sujetas al modelo en cuestión, siendo el mismo una adaptación de la versión del PGCP de 1994, al que anteriormente se ha hecho referencia. Sin embargo, en el «modelo básico», donde se optó por la partida simple como único método de registro, dadas las dosis de simplicidad en que se mueve, no existe una adaptación del PGCP de 1994 equivalente a las previstas para los modelos «normal» y «simplificado», limitándose la regulación de dicho modelo a establecer un procedimiento de registro que, de la forma más simple posible, permite obtener una información contable con el suficiente grado de relevancia para las entidades a las que se dirige dicho modelo.

Con la aparición en el año 2010 de un nuevo PGCP, aprobado por Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril, se entra en una nueva etapa de la contabilidad de las administraciones públicas al incorporarse sustanciales diferencias respecto al PGCP anterior, tanto en lo que se refiere al marco conceptual de la contabilidad, como en las normas de reconocimiento y valoración, presentando especial relevancia las que se dan en el contenido de las «cuentas anuales».

Este nuevo PGCP, que en el artículo único de la propia Orden EHA/1037/2010 se cataloga como «plan contable marco para todas las Administraciones Públicas», obliga a efectuar una revisión de la normativa contable de aplicación a las entidades locales y sus organismos autónomos. Teniendo en cuenta que dicha normativa contable engloba los tres modelos antes mencionados: «modelo normal», «modelo simplificado» y «modelo básico», se analizó en qué medida se veía afectado cada uno de estos modelos por la aparición del nuevo PGCP. En el caso de los modelos «normal» y «simplificado», dado que ambos están basados en el PGCP de 1994 a través de la oportuna adaptación del mismo diseñada en función de los sujetos contables a los que se dirige, resulta necesario realizar una actualización de la normativa que los regula, de forma que se ajuste a los requerimientos del PGCP de 2010. Por lo que se refiere al «modelo básico» se ha considerado conveniente mantener su simplicidad, conservando su regulación actual e incorporando cambios de índole exclusivamente formal como son la adaptación de la Instrucción de contabilidad a la terminología presupuestaria acuñada por la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, y la adaptación de la estructura del remanente de tesorería a la que presenta esta magnitud en los nuevos modelos «normal» y «simplificado».

Con la presente Orden se pretende efectuar la actualización de la normativa contable correspondiente al «modelo normal»; es decir, la puesta al día de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4041/2004 de 23 de noviembre, a efectos de que dicha norma contemple las soluciones contables que se recogen en el PGCP de 2010.

Esta actualización se ha creído oportuno realizarla mediante la elaboración de una Instrucción de contabilidad nueva, fundamentalmente por los tres motivos siguientes:

El alcance de las novedades que se incorporan en el PGCP de 2010 en relación con el del año 2004.

La conveniencia de homogeneizar el contenido de la normativa contable de las diferentes administraciones públicas, cuando dicha normativa emana del Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas. Esta homogeneización se traduce en la coherencia

de la nueva Instrucción de contabilidad local con la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, y con la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio.

La eliminación de aquellos contenidos que figuraban en la Instrucción de contabilidad anterior que, de alguna forma, ya están desarrollados en el propio Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a la Instrucción.

La Instrucción de Contabilidad que ahora se aprueba sustituye y deroga a la aprobada por Orden EHA/4041/2004 de 23 de noviembre, y, de acuerdo con lo previsto en el artículo único de esta Orden, será de aplicación las entidades locales, sus organismos autónomos, sociedades mercantiles locales y entidades públicas empresariales locales, en los términos que al respecto se establecen en la propia Instrucción.

Además del artículo a que se refiere el párrafo anterior, esta Orden incluye cuatro disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y una disposición final.

La disposición transitoria primera regula el proceso de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015 fijando los criterios a los que se habrá de ajustar este proceso:

Traslado a la contabilidad del ejercicio 2015 de todos y cada uno de los saldos que se hubiesen reflejado en el cierre de la contabilidad del ejercicio 2014.

Prohibición de incorporar saldos diferentes de los señalados en el párrafo anterior.

Imputación de dichos saldos según las cuentas del nuevo Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, que está basado en el PGCP de 2010 y que se anexa a la Instrucción que se aprueba.

Realización de ajustes, una vez hecho el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015, para reflejar todos los activos y pasivos no recogidos en el referido asiento cuyo reconocimiento venga exigido por el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local. Asimismo, también se realizarán ajustes para dar de baja todas las partidas (activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido por el mismo y que, como consecuencia de la existencia de saldos contables al finalizar el ejercicio 2014, se hubiesen reflejado en la apertura de la contabilidad de 2015.

Como excepcionalidad de todo este proceso se posibilita la no incorporación en la contabilidad de 2015 de las infraestructuras, los bienes del patrimonio histórico y demás elementos patrimoniales existentes en la entidad con anterioridad a dicho ejercicio, que no estuviesen activados en virtud de lo establecido en la anterior adaptación del Plan General de Contabilidad Pública.

Todos los elementos patrimoniales se valorarán por sus valores contables a 31 de diciembre de 2014, con algunas excepciones.

Se elaborará, por la Intervención General de la Administración del Estado, una guía para facilitar la apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015.

En la disposición transitoria segunda se establecen determinadas especialidades de las cuentas anuales del ejercicio 2015, como consecuencia de ser el primero de los ejercicios en los que se aplicará el nuevo Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local. Así, se establece que, en dichas cuentas, no deben figurar las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores en todos aquellos estados que incluyan información comparativa, incorporándose una nota adicional en la memoria de estas cuentas anuales, a efectos de clarificar el proceso de transición de la contabilidad del ejercicio 2014 a la del ejercicio 2015; esta nota adicional (la número 29) debe contener:

Un estado de conciliación que ponga de manifiesto la correspondencia existente entre los saldos recogidos en el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015 y los que hubiesen figurado en el de cierre de la contabilidad del ejercicio 2014.

El balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial y el Remanente de Tesorería incluidos en la cuentas del ejercicio 2014, a efectos de suplir la información comparativa que, como ya quedo señalado, se excluye de las cuentas anuales de 2015.

Una descripción de los ajustes contables que se produzcan en cumplimiento de lo previsto en la disposición transitoria primera que anteriormente se ha comentado, con el objeto de clarificar los motivos que hayan llevado a su realización.

La disposición transitoria tercera excepciona la obligación de incluir en las cuentas anuales de los ejercicios 2015 y 2016 la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión, a efectos de facilitar un período de tiempo razonable que permita la implantación de una adecuada contabilidad de costes por parte de las entidades que han de aplicar la nueva Instrucción de Contabilidad.

Mediante la disposición transitoria cuarta se señala cuál debe ser la normativa contable a aplicar en la elaboración y rendición de cuentas correspondientes a ejercicios anteriores al 2015.

La disposición derogatoria única deja sin efecto todas aquellas normas de igual o inferior rango en lo que se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en la nueva Instrucción de Contabilidad, derogándose de forma expresa la Instrucción del modelo normal de contabilidad local aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.

Por último, la disposición final única establece la entrada en vigor de la presente Orden el 1 de enero de 2015.

La presente Orden da cumplimiento al mandato contenido en el artículo 203.1 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que atribuye las competencias para el desarrollo normativo en materia de contabilidad al Ministro de Hacienda (hoy de Hacienda y Administraciones Públicas), a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, estableciendo que le corresponderá:

- a) Aprobar las normas contables de carácter general a las que tendrá que ajustarse la organización de la contabilidad de los entes locales y sus organismos autónomos.
- b) Aprobar el Plan General de Cuentas para las entidades locales, conforme al PGCP.
- c) Establecer los libros que, como regla general y con carácter obligatorio, deban llevarse.
- d) Determinar la estructura y justificación de las cuentas, estados y demás documentos relativos a la contabilidad pública.

En consecuencia y en uso de las facultades que a este Ministro otorga dicho artículo, a propuesta de la Intervención General de la Administración del Estado, previo informe favorable de la Comisión Nacional de Administración Local y de acuerdo con el Consejo de Estado, dispongo:

Artículo único. *Aprobación de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.*

Se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local que se inserta como anexo de la presente Orden.

Dicha Instrucción será de aplicación por las entidades locales, sus organismos autónomos, sociedades mercantiles locales y entidades públicas empresariales locales, en los términos que al respecto se establecen en su regla 1.

Disposición transitoria primera. *Apertura de la contabilidad del ejercicio 2015.*

1. Las entidades que apliquen la Instrucción que se aprueba por esta Orden realizarán el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015 de acuerdo con los siguientes criterios:

- a) Se recogerán todos y cada uno de los saldos que se hubiesen reflejado en el asiento de cierre de la contabilidad del ejercicio 2014, no debiendo incorporarse ningún otro al margen de dichos saldos.
- b) Estos saldos se imputarán a las cuentas que correspondan según el desarrollo que se recoge en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local anexo a dicha Instrucción.

2. Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015, se procederá a realizar los asientos de ajuste necesarios para que a fecha 1 de enero de 2015 queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el mencionado Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local y se den de baja todas las partidas (todos los activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido por el mismo.

No obstante, las infraestructuras, los bienes del patrimonio histórico y demás elementos patrimoniales existentes en la entidad con anterioridad a 1 de enero de 2015, que no estuviesen activados en virtud de lo establecido en la anterior adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no pueda efectuarse de forma fiable.

3. Todos los elementos patrimoniales se valorarán por su valor contable al cierre del ejercicio 2014, con la excepción de 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», y de los activos financieros que se clasifiquen en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», que se valorarán por su valor razonable en 1 de enero de 2015.

Para el cálculo del tipo de interés efectivo se tomará como fecha inicial de referencia el 1 de enero de 2015.

Asimismo, las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores a 1 de enero de 2015 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 en dicha fecha, 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.

4. La Intervención General de la Administración del Estado elaborará una guía para facilitar la apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015. Dicha guía se publicará en el portal de la Administración Presupuestaria en Internet (www.pap.minhap.gob.es).

Disposición transitoria segunda. Información a incluir en las cuentas anuales del ejercicio 2015.

Las cuentas anuales relativas al ejercicio 2015 se elaborarán teniendo presente lo siguiente:

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.

2. En la memoria se incluirá una nota adicional con el siguiente contenido:

«29. Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables.

A efectos de clarificar el proceso de transición de la contabilidad del ejercicio 2014 a la del ejercicio 2015, se aportará la siguiente información:

1. Un estado de conciliación que ponga de manifiesto la correspondencia existente entre los saldos recogidos en el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015 y los que hubiesen figurado en el de cierre de la contabilidad del ejercicio 2014.

2. El balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial y el Remanente de Tesorería incluidos en la cuentas del ejercicio 2014.

3. Una descripción de los ajustes realizados en cumplimiento de lo previsto en el apartado 2 de la disposición transitoria anterior, indicando para cada uno de ellos:

Identificación del asiento.

Motivo de su realización.

Criterios contables aplicados para el ejercicio contable 2015 y diferencias con los que se aplicaron en el ejercicio anterior.

Cuantificación del impacto que produce en el patrimonio neto de la entidad el cambio de criterios contables.

Cualquier otra circunstancia que se considere relevante para clarificar la realización del asiento.»

Disposición transitoria tercera. *Información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión.*

Hasta las cuentas anuales que correspondan al ejercicio 2017, las entidades que apliquen la Instrucción que se aprueba por la presente Orden no tendrán la obligación de incluir la «Información sobre el coste de las actividades» y los «Indicadores de gestión» que conforman las notas 26 y 27 de la Memoria.

Disposición transitoria cuarta. *Formación y rendición de cuentas de ejercicios anteriores a 2015.*

La formación y rendición de cuentas de ejercicios anteriores a 2015 se ajustará a las normas previstas en la Instrucción de contabilidad local que se hubiera aplicado en el ejercicio correspondiente.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan, contradigan o resulten incompatibles con lo dispuesto en esta Orden y en la Instrucción que aprueba y, en particular, la Instrucción del modelo normal de contabilidad local aprobada por Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente Orden entrará en vigor el día 1 de enero de 2015.

Madrid, 20 de septiembre de 2013.–El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, Cristóbal Montoro Romero.

ANEXO

Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local

ÍNDICE

Título I. Principios Generales del modelo normal de Contabilidad Local.

Capítulo I. Principios Generales.

Regla 1. Ámbito de aplicación.

Regla 2. Entidades contables.

Regla 3. Obligación de rendir cuentas.

Regla 4. Ejercicio contable.

Regla 5. Modelo contable.

Regla 6. Aplicación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

Regla 7. Destinatarios de la información contable.

Capítulo II. Competencias y funciones.

Regla 8. Del Pleno de la Corporación.

Regla 9. De la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

Regla 10. De la Intervención General de la Administración del Estado.

Título II. Del modelo normal del Sistema de información Contable para la Administración Local.

Capítulo I. Normas generales.

- Regla 11. Definición.
- Regla 12. Objeto.
- Regla 13. Fines.
- Regla 14. Configuración informática del Sistema.
- Regla 15. Soporte de los registros contables.

Capítulo II. Áreas contables de especial trascendencia.

Sección 1.^a Remanentes de crédito.

- Regla 16. Seguimiento y control contable de los remanentes de crédito.
- Regla 17. Remanentes de crédito iniciales.
- Regla 18. Rectificación de remanentes de crédito.
- Regla 19. Certificación de existencia de remanentes de crédito.
- Regla 20. No incorporabilidad de remanentes de crédito.

Sección 2.^a Proyectos de gasto

- Regla 21. Concepto.
- Regla 22. Estructura.
- Regla 23. Vinculación jurídica.
- Regla 24. Seguimiento y control contable de los proyectos de gasto.

Sección 3.^a Gastos con financiación afectada

- Regla 25. Concepto.
- Regla 26. Estructura.
- Regla 27. Seguimiento y control contable de los de gastos con financiación afectada.
- Regla 28. Coeficiente de financiación.
- Regla 29. Desviaciones de financiación.

Sección 4.^a Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos

- Regla 30. Delimitación.
- Regla 31. Relaciones entre el ente gestor y el ente titular de los recursos.
- Regla 32. Tratamiento contable de las operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos en el ente gestor.
- Regla 33. Tratamiento contable de las operaciones relativas a recursos administrados por otro ente público en el ente titular.

Título III. De los datos a incorporar al sistema.

Capítulo I. Justificantes de las operaciones.

- Regla 34. Justificación.
- Regla 35. Medios de justificación.

Capítulo II. Incorporación de datos al sistema.

- Regla 36. Soporte de las anotaciones contables.
- Regla 37. Autorización.
- Regla 38. Toma de razón.

Capítulo III. Archivo y conservación.

- Regla 39. Archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables.
- Regla 40. Conservación de los registros contables.

- Título IV. De la información a obtener del sistema.
- Capítulo I. Normas generales.
- Regla 41. Tipos de información.
Regla 42. Soporte de la información.
Regla 43. Garantía de la información contable.
- Capítulo II. La cuenta general de la entidad local.
- Sección 1.^a Contenido.
- Regla 44. Delimitación de la Cuenta General.
Regla 45. La Cuenta de la propia entidad local y la Cuenta de los organismos autónomos.
Regla 46. Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles y de las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local.
- Sección 2.^a Formación.
- Regla 47. Formación de la Cuenta General.
Regla 48. Documentación complementaria.
- Sección 3.^a Aprobación.
- Regla 49. Aprobación de la Cuenta General.
- Sección 4.^a Rendición de cuentas
- Regla 50. Cuentadantes.
Regla 51. Procedimiento de rendición.
- Capítulo III. Otra información contable.
- Sección 1.^a Información periódica para el Pleno de la Corporación.
- Regla 52. Elaboración.
Regla 53. Contenido.
- Sección 2.^a Avance de la Liquidación del presupuesto corriente
- Regla 54. Elaboración.
Regla 55. Contenido.
Regla 56. Primera parte: Liquidación del presupuesto referida, al menos, a seis meses del ejercicio.
Regla 57. Segunda parte: Estimación de la Liquidación del presupuesto referida a 31 de diciembre.
- Sección 3.^a Información para los órganos de gestión y de control interno
- Regla 58. Información para los órganos de gestión y de control interno.
- Sección 4.^a Información para otras Administraciones Públicas
- Regla 59. Información para otras Administraciones Públicas.
- Anexo. Plan General de contabilidad pública adaptado a la Administración Local.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, hoy refundida en el Texto aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, supuso el punto de partida del proceso de normalización de la contabilidad, y una profunda transformación del régimen contable vigente hasta entonces, regulado en la

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

La citada Ley estableció las líneas generales de la contabilidad de las entidades locales, atribuyendo al Ministerio de Economía y Hacienda su desarrollo normativo, que debía comprender un tratamiento contable simplificado para las entidades locales de pequeña dimensión.

Este desarrollo normativo se llevó a cabo a través de dos Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda, de 17 de julio de 1990, por las que se aprobaron la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local y la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes.

Si bien en su redacción original la Ley reguladora de las Haciendas Locales imponía, en el artículo 184.2, el establecimiento de un tratamiento contable simplificado para las entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes, la última redacción del precepto citado, dada por la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de medidas fiscales, administrativas y del orden social y recogida en el artículo 203.2 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, permite el desarrollo de una normativa contable simplificada para las entidades locales sin atenerse exclusivamente a aquel límite de población, facultando para el establecimiento de diversos modelos simplificados, e incluso para la utilización de criterios distintos al puramente poblacional.

La aprobación del Plan General de Contabilidad Pública, por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 6 de mayo de 1994, y la necesidad de simplificar, al máximo posible, la contabilidad de las entidades locales más pequeñas hicieron necesaria la reforma del régimen contable local, adaptando los Planes de Cuentas Locales al Plan General de Contabilidad Pública de 1.994 e instaurando, junto a los modelos normal y simplificado, el modelo básico de contabilidad local.

Esta reforma contable se articuló a través de las Órdenes EHA 4041/2004, 4042/2004 y 4040/2004, de 23 de noviembre, que aprobaron, respectivamente, las Instrucciones de los modelos Normal, Simplificado y Básico de contabilidad local que comenzaron a aplicarse el 1 de enero de 2006.

Con la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP), por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, cambia el referente obligado de los Planes de Cuentas Locales, que por mandato legal deben ser conformes con el PGCP.

El PGCP de 2010 se adapta a las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público, elaboradas por la Federación Internacional de contables (IFAC, en sus siglas inglesas), a través de la Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSASB, en su sigla en inglés). Asimismo, el PGCP toma como modelo el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1.514/2007, de 16 de noviembre, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

La presente Instrucción presenta gran similitud con su predecesora de 2004, si bien es bastante más breve, como consecuencia de su alineación con el contenido de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Institucional del Estado, aprobada por Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio.

Desde el punto de vista formal, en la redacción de esta Instrucción se han tratado de evitar reiteraciones superfluas de preceptos contenidos en otras normas.

A continuación se analizan la estructura y el contenido de la presente Instrucción:

La Instrucción del modelo normal de contabilidad local se divide en cuatro títulos y un anexo, y los títulos, a su vez, en capítulos y éstos, a veces, en secciones:

Título I «Principios generales del modelo normal de contabilidad local».

Título II «Del modelo normal del sistema de información contable para la Administración local».

Título III «De los datos a incorporar al sistema».

Título IV «De la información a obtener del sistema».

Anexo «Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local».

El título I «Principios Generales del modelo normal de contabilidad local», consta de dos capítulos:

Capítulo I «Principios generales».

Capítulo II «Competencias y funciones».

En el capítulo I se regulan los principios generales propiamente dichos: el ámbito de aplicación, las entidades contables, la obligación de rendir cuentas, el ejercicio contable, el modelo contable, la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local y los destinatarios de la información contable.

Se mantiene el ámbito de aplicación, que sigue constituido por los municipios cuyo presupuesto sea superior a 3.000.000 €, cualquiera que sea su población, y por aquellos que tengan un presupuesto igual o inferior a dicho importe y superior a 300.000 € y una población que exceda de 5.000 habitantes. La presente Instrucción se aplicará también a las demás entidades locales (provincias, islas, comarcas, mancomunidades, ...) siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 €. Los organismos autónomos locales aplicarán el modelo contable que adopte la entidad local de la que dependan.

La flexibilidad del modelo contable permite que las entidades locales puedan optar por un modelo más complejo que el que les corresponda por razón de población y presupuesto; así, las entidades locales incluidas en el ámbito de aplicación de la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local podrán optar por aplicar la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, en cuyo caso ésta se aplicará en su integridad.

Se considera entidad contable a cada entidad local y cada organismo autónomo incluido en el ámbito de aplicación de la Instrucción.

El modelo de contabilidad de esta Instrucción se caracteriza por tratarse de un modelo contable centralizado, con independencia del lugar físico donde se capturen las operaciones, y porque éstas se registran (además de por el método de partida simple) por el método de partida doble, aplicando el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local incluido como anexo de la Instrucción.

En relación con la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local resulta novedosa la utilización, con carácter vinculante, del desarrollo de cuentas de tercer orden (codificadas con cinco dígitos).

Se hace una mención específica a los destinatarios de la información contable, incluyéndose no solo a los órganos de control sino también a los órganos responsables de la gestión, a los órganos de las Administraciones Públicas que ejerzan funciones de tutela, a los acreedores de la entidad, a los analistas financieros y económicos, así como a cualquier entidad, asociación y ciudadanos, en general. Se trata de una manifestación explícita de que se ha superado la visión tradicional de la contabilidad pública, orientada fundamentalmente al seguimiento de la ejecución presupuestaria y a la rendición de cuentas.

En el capítulo II se relacionan las competencias y funciones que, en materia contable, corresponden al Pleno de la Corporación, a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad y a la Intervención General de la Administración del Estado, y que se recogen, en ocasiones de forma dispersa, en la legislación vigente. Con esta recopilación de competencias y funciones se pretende contribuir al correcto ejercicio de las funciones contables.

El título II «Del modelo normal del sistema de información contable para la Administración local», se divide en dos capítulos en los que se regulan las normas generales del sistema y las áreas contables de especial trascendencia.

En el capítulo I «Normas generales» se establecen las características básicas del sistema de información contable normal (en adelante SICAL-Normal).

En él se define la contabilidad de las entidades contables configurándola como un sistema de registro, elaboración y comunicación de información económico-financiera y presupuestaria sobre la actividad de las mismas durante el ejercicio contable, se describen el objeto y los fines del SICAL-Normal, se establecen los requerimientos de su configuración informática y se regulan los registros contables.

El SICAL-Normal se configura como un conjunto integrado de subsistemas o áreas contables que debe garantizar la concordancia, exactitud, y automatismo de los registros que, para cada una de las operaciones contables se produzcan en los distintos subsistemas afectados, así como la debida coherencia entre los distintos niveles de información, tanto agregados como de detalle.

Los fines cuyo cumplimiento debe permitir el SICAL-Normal son los enumerados en el artículo 205 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, si bien algunos de ellos se presentan agrupados con una formulación más general.

La presente Instrucción da respuesta a dos interrogantes fundamentales: ¿qué operaciones se deben contabilizar? y ¿cómo deben contabilizarse?

En relación con el primer interrogante, la Instrucción establece que deben registrarse todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable.

Respecto a cómo deben contabilizarse las operaciones, la Instrucción de contabilidad para la Administración local de 1990 contenía una regulación muy pormenorizada de cómo debían contabilizarse las distintas operaciones que se podían presentar, y ello la convertía en un auténtico manual de contabilidad, imprescindible entonces, dada la profundidad de la reforma contable que se operó. La siguiente Instrucción, la del modelo normal de contabilidad local de 2004, no regulaba con aquél detalle la forma concreta de contabilizar las distintas operaciones remitiendo, a estos efectos, a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad Pública anexo a la propia Instrucción, dada la madurez alcanzada por las entidades locales en la aplicación práctica de los modelos contables anteriores. Ahora, esta Instrucción hace descansar en exclusiva el tratamiento contable de cada operación (cómo contabilizarla, cuándo y por cuánto) en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a ella, especialmente en sus partes Primera «Marco conceptual de la contabilidad pública», Segunda «Normas de reconocimiento y valoración» y Quinta «Definiciones y relaciones contables», que presentan un desarrollo mucho mayor que en Planes anteriores.

La presente Instrucción continúa impulsando la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la función contable, en la línea seguida por la Administración General del Estado e iniciada en el ámbito local con la Instrucción del modelo normal de contabilidad local de 2004. La Instrucción mantiene su apuesta por la incorporación de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas a la actividad administrativa citada siempre que, tal y como se establece en el artículo 45.5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común, quede garantizada la autenticidad, integridad y conservación y, en su caso la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por ésta (la Ley de Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común) u otras leyes.

De acuerdo con lo anterior, en la Instrucción se contienen diversas manifestaciones de la utilización de estos medios en la función contable como las relativas al registro de las operaciones, a los justificantes de estas, a la incorporación de datos al sistema, al archivo y conservación de la información contable y, de manera destacada en estos momentos, la relativa a la rendición de cuentas.

En esta línea, se establece que las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la entidad, debiendo ser la propia entidad la que determine la estructura concreta de aquéllas.

El capítulo II del título II, dividido en secciones, se dedica a la regulación de cuatro áreas contables (o subsistemas) de especial relevancia: «Remanentes de crédito», «Proyectos de gasto», «Gastos con financiación afectada» y «Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos». La especial relevancia de las tres primeras áreas reside en el seguimiento y control contable de que tienen que ser objeto, mientras que la especial trascendencia del área contable de «Administración de recursos por cuenta de

otros entes públicos» obedece a lo novedoso del tratamiento contable de estas operaciones, tanto en el ente gestor como en el ente titular de los recursos.

Las Secciones dedicadas a «Remanentes de crédito», «Proyectos de gasto» y «Gastos con financiación afectada» mantienen la regulación que de estas áreas contables se incluía en la Instrucción del modelo normal de contabilidad local de 2004.

La Sección dedicada a la «Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos» distingue dos situaciones en función de si la entidad gestora suministra a la entidad titular de los recursos toda la información sobre las operaciones de gestión que resulte necesaria para su registro en contabilidad o si, por el contrario, la entidad gestora no está en condiciones de proporcionar a la entidad titular dicha información, debiendo en este caso suministrar, al menos, el detalle de los pagos de la recaudación líquida que le haga.

En la primera situación:

La entidad gestora sólo usará las cuentas del subgrupo 45 «Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos» que reflejen sus relaciones con la entidad titular, es decir, la cuenta 453 «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar» y, en caso de entregas a cuenta, la 456 «Entes públicos, c/c efectivo».

La entidad gestora suministrará información en la Memoria, exclusivamente, de sus relaciones con las entidades titulares.

La entidad titular contabilizará todas las operaciones relativas a los recursos que le administren e informará de ellos en sus cuentas anuales como si los gestionara ella misma.

En la segunda situación (la entidad gestora no proporciona toda la información sobre las operaciones de gestión a la entidad titular):

La entidad gestora usará todo el subgrupo 45 «Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos».

La entidad gestora suministrará información en la Memoria tanto de sus relaciones con las entidades titulares como de la gestión de los recursos.

La entidad titular únicamente registrará en su contabilidad las entregas directas de la recaudación, las entregas a cuenta y la liquidación definitiva de los recursos que le gestionen.

Dejan de considerarse áreas contables de especial trascendencia el «Inmovilizado», el «Endeudamiento», los «Pagos a Justificar» y los «Anticipos de caja fija».

Las áreas contables de «Inmovilizado» y «Endeudamiento» dejan de considerarse de especial trascendencia porque tanto una como otra son objeto de una detallada regulación en las correspondientes normas de reconocimiento y valoración y en las definiciones y relaciones contables del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, que no requiere desarrollo en la Instrucción.

Respecto a las áreas de «Pagos a justificar» y «Anticipos de caja fija», la razón de que hayan perdido la especial trascendencia que tenían reside en que el tratamiento contable de las provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija es el mismo que venían teniendo, en la medida que tanto los fondos librados a justificar como los librados en concepto de anticipo de caja fija siguen teniendo la consideración de fondos públicos y deben formar parte integrante de la tesorería de la entidad hasta que el habilitado o cajero pague a los acreedores finales. Los pequeños cambios que se introducen en su contabilización derivan, fundamentalmente, de la nueva codificación de las cuentas.

No se ha estimado conveniente mantener en la nueva Instrucción la sistematización de las operaciones contables que deben realizarse al inicio y final de cada ejercicio contenida en el capítulo III del título II de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local de 2004, por considerar que su conocimiento está ampliamente consolidado y no encontrar acomodo en el nuevo formato de Instrucción (similar al de la Instrucción de contabilidad de la Administración institucional del Estado). Por ello desaparecen de la

presente Instrucción quedando recogido su tratamiento contable en el Plan de Cuentas anexo a la misma.

Por último, la regulación de las magnitudes de carácter presupuestario contenida en el capítulo IV del título II de la Instrucción de contabilidad del modelo normal de contabilidad local de 2004, se traslada a la Tercera Parte «Cuentas Anuales» del Plan de Cuentas anexo a la presente Instrucción. En concreto, la regulación del Resultado presupuestario se traslada a las normas de elaboración del Estado de Liquidación del Presupuesto y la regulación del Remanente de tesorería al apartado 24.6 de la Memoria.

El título III «De los datos a incorporar al sistema» se divide en tres Capítulos que regulan los justificantes de las operaciones, la incorporación de datos al sistema y el archivo y conservación de la información contable.

Respecto a los justificantes de las operaciones la Instrucción dispone que todo acto que deba dar lugar a anotaciones en el SICAL-Normal deberá estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que podrá estar soportado en documentos en papel o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

Por lo que se refiere a la incorporación de datos al sistema, se deja libertad para capturar directamente los datos que consten en el propio justificante de la operación o, en su caso, en el oportuno documento contable, así como para incorporarlos mediante la utilización de procedimientos electrónicos, informáticos o telemáticos. Los documentos contables que, en su caso, se utilicen, se establecerán por cada entidad local en función de sus necesidades de información y de la operatoria que siga en la tramitación de los diferentes tipos de operaciones.

En relación con el archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables, que alcanza no sólo a los tipos de soporte permitidos sino también al plazo de conservación que, por un lado, permita la exigencia de las responsabilidades a que hubiera lugar y, por otro lado, posibilite la destrucción de la información cuando aquéllas no sean exigibles.

En la línea de seguir fomentando la aplicación de procedimientos y medios electrónicos, informáticos y telemáticos en la función contable, se mantiene que los justificantes de los hechos que se registren en el SICAL-Normal podrán conservarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación. En estos casos las copias obtenidas de dichos soportes informáticos gozarán de la validez y eficacia de la justificación original.

Los justificantes de las operaciones, junto con los correspondientes documentos contables, en su caso, se conservarán durante un plazo de seis años contados desde la fecha de remisión de las cuentas anuales a los órganos de control externo, salvo que una norma establezca otros plazos o se hubiera interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable o se tratara de documentación justificativa de las valoraciones asignadas a activos y pasivos que figuren en balance. Los registros contables deberán conservarse también por plazo de seis años.

Como novedad se incorpora la no procedencia de destruir los justificantes y los registros contables que deban enviarse a un archivo histórico de documentos.

El título IV «De la información a obtener del sistema», se divide en tres Capítulos dedicados a las normas generales, la Cuenta General de la entidad local y otra información contable.

En cumplimiento de lo establecido en el artículo 210 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, en la presente Instrucción y en su Plan de Cuentas anexo, se determinan el contenido, la estructura y las normas de elaboración de las cuentas a rendir por la entidad local y sus organismos autónomos.

Las cuentas anuales que deben rendir la entidad local y sus organismos autónomos comprenden:

- a) El Balance.
- b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.

- c) El Estado de cambios en el patrimonio neto.
- d) El Estado de flujos de efectivo.
- e) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
- f) La Memoria.

Resulta novedosa la inclusión, entre las cuentas anuales a rendir, del Estado de cambios en el patrimonio neto y del Estado de flujos de efectivo.

Las cuentas anuales deberán elaborarse siguiendo las normas de elaboración y ajustándose a los modelos que se recogen en la Tercera parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local anexo a esta Instrucción.

Se mantiene la obligación de remitir a los órganos de control externo, junto con la Cuenta General, los justificantes de la Tesorería.

En aplicación del principio de transparencia consagrado en el artículo 6 de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y con el fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el apartado 1 del citado artículo en relación con las cuentas generales de las Administraciones Públicas, se incluyen como documentación complementaria a acompañar a la Cuenta General las cuentas anuales de todas las unidades dependientes de la entidad local incluidas en el ámbito de aplicación de la citada Ley Orgánica cuyas cuentas no se integren en la Cuenta General.

Al igual que en la Instrucción de 2004, se insiste en que la aprobación de la Cuenta General por el Pleno de la Corporación, nada tiene que ver con la responsabilidad en la que pudieran incurrir los miembros del mismo que hubieran adoptado las resoluciones o realizado los actos reflejados en dicha Cuenta. Asimismo, se separa la responsabilidad en que pudieran incurrir, como cuentadantes en sentido material, los encargados de la gestión que adopten las resoluciones o realicen los actos reflejados en las cuentas que se rinden, de la responsabilidad que incumbe a quien debe rendir cuentas como cuentadante en sentido formal, que no es otra que responder de la veracidad de éstas.

Continuando en la línea de impulsar la implantación de las técnicas electrónicas, informáticas y telemáticas, se contempla la posibilidad de que, con el fin de facilitar el tratamiento flexible de la información contable, ésta pueda plasmarse en cualquier tipo de soporte electrónico, informático o telemático. Asimismo, se reconoce que los órganos de control externo han establecido ya procedimientos de envío de las cuentas a los mismos a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos y que, en estos casos, la obtención de las cuentas se realiza mediante la generación de ficheros cuyo contenido y estructura deberá ajustarse a las especificaciones técnicas establecidas por los propios órganos de control externo.

En el capítulo III «Otra información contable» se regula la información periódica para el Pleno de la Corporación, el Avance de la Liquidación del presupuesto y la información para los órganos de gestión y de control interno, y para otras Administraciones Públicas, adaptándose la información a remitir al Pleno en cumplimiento del artículo 207 del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales y el Avance de la Liquidación del presupuesto a la estructura del Estado de Liquidación del Presupuesto que se incluye en la Cuarta parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local.

Por último, en anexo a la presente Instrucción se incluye el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, cuyos aspectos más significativos se exponen en la Introducción del propio Plan.

TÍTULO I

Principios generales del modelo normal de contabilidad local

CAPÍTULO I

Principios generalesRegla 1. *Ámbito de aplicación.*

1. Deben aplicar las normas contenidas en la presente Instrucción:

- a) Los municipios cuyo presupuesto exceda de 3.000.000 €, así como aquellos cuyo presupuesto no supere este importe pero exceda de 300.000 € y cuya población sea superior a 5.000 habitantes.
- b) Las demás entidades locales siempre que su presupuesto exceda de 3.000.000 €.
- c) Los organismos autónomos dependientes de las entidades locales contempladas en los apartados anteriores.

2. Las entidades locales incluidas en el ámbito de aplicación de la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local podrán aplicar la presente Instrucción.

En todo caso, los organismos autónomos deberán aplicar la misma Instrucción de contabilidad que la entidad local de la que dependan.

3. A efectos de lo previsto en el apartado 1 anterior, se tomará como importe del Presupuesto el de las previsiones iniciales de ingresos del último Presupuesto aprobado definitivamente por la entidad local y, en su caso, el de las previsiones iniciales de ingresos que, para la entidad local y sus organismos autónomos, se deduzca del estado de consolidación del Presupuesto a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 166 del Texto refundido de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, correspondiente al último Presupuesto aprobado.

4. La determinación del número de habitantes se efectuará en función de las cifras de población resultantes de la última revisión del padrón municipal.

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

Lo dispuesto en el párrafo anterior será aplicable a las entidades públicas empresariales locales, en virtud de la disposición transitoria segunda de la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

Regla 2. *Entidades contables.*

Cada entidad local u organismo autónomo incluido en el ámbito de aplicación de esta Instrucción constituye una entidad contable, a los efectos previstos en la misma.

Regla 3. *Obligación de rendir cuentas.*

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 201 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, las entidades incluidas en el ámbito de aplicación de esta Instrucción están obligadas a rendir cuentas de sus operaciones, cualquiera que sea la naturaleza de las mismas, al Tribunal de Cuentas. En su caso, también se deberán rendir al órgano de control externo de su Comunidad Autónoma.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior, las cuentas y el procedimiento a seguir en su rendición será el establecido en el capítulo II del título IV de esta Instrucción.

Regla 4. *Ejercicio contable.*

El ejercicio contable coincidirá con el año natural, 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 período 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 período que va desde la fecha de creación hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio.

Regla 5. *Modelo contable.*

Cada entidad contable deberá aplicar un modelo contable centralizado, de acuerdo con lo indicado en la regla siguiente y teniendo en cuenta los siguientes principios:

- a) Se centralizará en la Unidad de contabilidad de la entidad contable el registro de todas las operaciones, con independencia del lugar físico donde se capturen las mismas o donde se obtenga la información contable.
- b) Las cuentas anuales tendrán carácter unitario y mostrarán la situación patrimonial y financiera, el resultado económico patrimonial y la ejecución del Presupuesto de la entidad contable en su conjunto.

Regla 6. *Aplicación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.*

La contabilidad de las entidades contables se llevará por el método de partida doble, de acuerdo con las normas contenidas en la presente Instrucción y con las que se dicten en desarrollo de la misma, debiendo ajustarse al Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción, en los términos que se indican a continuación:

- a) El registro de las operaciones contables se realizará con sujeción al marco conceptual de la contabilidad pública y a las normas de reconocimiento y valoración recogidos en sus partes Primera y Segunda.
- b) Se aplicará un modelo contable centralizado, tal y como ha quedado definido en la regla anterior, debiendo utilizarse con carácter vinculante el desarrollo de grupos, subgrupos, cuentas de primer orden (codificadas con tres dígitos), cuentas de segundo orden (codificadas con cuatro dígitos) y cuentas de tercer orden (codificadas con cinco dígitos) previsto en sus partes Cuarta y Quinta.

En función de sus necesidades de gestión e información, la entidad contable podrá:

- b.1) Desarrollar sus propias cuentas de primer orden en los casos expresamente previstos en el Plan.
- b.2) Utilizar cuentas de segundo orden y de tercer orden no previstas en el Plan, así como otras divisionarias.

c) Las cuentas anuales de cada entidad contable se formarán y rendirán según lo dispuesto en su parte Tercera y en el Título IV de esta Instrucción.

Regla 7. *Destinatarios de la información contable.*

La información contable que se elabore por las entidades contables irá dirigida a los siguientes destinatarios:

- a) El Pleno de la Corporación local.
- b) Los órganos de gestión, tanto en el nivel político como en el administrativo.
- c) El Tribunal de Cuentas y los órganos de control externo de las Comunidades Autónomas, así como la Comisión Especial de Cuentas de cada entidad local.
- d) Los órganos encargados del control interno de las entidades contables en sus distintas acepciones: función interventora y controles financiero y de eficacia.

- e) Los órganos de las Administraciones públicas que ejerzan funciones de tutela en relación con la entidad contable.
- f) Los órganos de la Unión Europea, tanto administrativos como de control.
- g) Los acreedores de la propia entidad contable.
- h) Los analistas financieros y económicos.
- i) Otras entidades públicas y privadas, asociaciones, usuarios de los servicios prestados por la entidad contable y ciudadanos en general.

CAPÍTULO II

Competencias y funciones

Regla 8. *Del Pleno de la Corporación.*

Corresponde al Pleno de la Corporación:

- a) Aprobar la Cuenta General de la entidad local.
- b) Aprobar, previo informe de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, las normas que regulen los procedimientos administrativos a seguir en la gestión contable de la entidad local, a fin de garantizar el adecuado registro en el sistema de información contable de todas las operaciones, en el oportuno orden cronológico y con la menor demora posible.
- c) Determinar, a propuesta de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, los criterios a seguir por la entidad en la aplicación del marco conceptual de la contabilidad pública y de las normas de reconocimiento y valoración recogidos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.
Se deberán determinar, entre otros, los criterios para calcular el importe de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación, así como los criterios para la amortización de los elementos del inmovilizado y se deberá optar, en su caso, por el modelo de la revalorización para la valoración posterior del inmovilizado.
- d) Dictar, a propuesta de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, cualesquiera otras normas relativas a la organización de la contabilidad de la entidad, al amparo de lo establecido en el artículo 204.1 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- e) Establecer, a propuesta de la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, los procedimientos a seguir para la inspección de la contabilidad de los organismos autónomos, de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, así como de sus entidades públicas empresariales.
- f) Establecer los plazos y la periodicidad para la remisión, por la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, de la información a que se refiere el artículo 207 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que se detalla en el Capítulo III del Título IV de esta Instrucción.

Regla 9. *De la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.*

Corresponde a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad:

- a) Llevar y desarrollar la contabilidad financiera y la de ejecución del presupuesto de la entidad local de acuerdo con la presente Instrucción, las demás normas de carácter general que dicte el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y las dictadas por el Pleno de la Corporación.
- b) Formar la Cuenta General de la entidad local.
- c) Formar, con arreglo a criterios usualmente aceptados, los estados integrados y consolidados de las cuentas que determine el Pleno de la Corporación.

d) Recabar de los organismos autónomos, de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, así como de sus entidades públicas empresariales, la presentación de las cuentas y demás documentos que deban acompañarse a la Cuenta General, así como la información necesaria para efectuar, en su caso, los procesos de agregación o consolidación contable.

e) Coordinar las funciones o actividades contables de la entidad local, emitiendo las instrucciones técnicas oportunas e inspeccionando su aplicación.

f) Organizar un adecuado sistema de archivo y conservación de toda la documentación e información contable que permita poner a disposición de los órganos de control los justificantes, documentos, cuentas o registros del sistema de información contable por ellos solicitados en los plazos requeridos.

g) Inspeccionar la contabilidad de los organismos autónomos, de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local, así como de sus entidades públicas empresariales, de acuerdo con los procedimientos que establezca el Pleno.

h) Elaborar la información a que se refiere el artículo 207 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, desarrollada en el Capítulo III del Título IV de esta Instrucción y remitirla al Pleno de la Corporación, por conducto de la Presidencia, en los plazos y con la periodicidad establecida.

i) Elaborar el Avance de la Liquidación del presupuesto corriente que debe unirse al Presupuesto de la entidad local, a que se refiere el artículo 18.b) del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, que desarrolla el Capítulo I del Título VI de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales.

j) Determinar la estructura del Avance de la Liquidación del presupuesto corriente a que se refiere el artículo 168 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, de conformidad con lo que se establezca por el Pleno de la entidad.

Regla 10. *De la Intervención General de la Administración del Estado.*

Corresponde a la Intervención General de la Administración del Estado:

a) Promover el ejercicio de la potestad reglamentaria atribuida al Ministro de Hacienda (hoy de Hacienda y Administraciones Públicas) en materia contable, por el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

b) Emitir pronunciamientos y dictar recomendaciones en orden a facilitar la aplicación de las normas reguladoras de la contabilidad pública local.

c) Resolver las consultas que le formulen en relación con las normas a que se refiere el apartado anterior.

TÍTULO II

Del modelo normal del sistema de información contable para la Administración Local

CAPÍTULO I

Normas generales

Regla 11. *Definición.*

La contabilidad de las entidades locales y sus organismos autónomos se configura como un sistema de registro, elaboración y comunicación de información sobre la actividad económico-financiera y presupuestaria desarrollada durante el ejercicio contable, de acuerdo con los principios recogidos en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y en esta Instrucción.

Regla 12. Objeto.

1. El modelo normal del sistema de información contable para la Administración local (en adelante SICAL-Normal) tiene por objeto registrar todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable, así como mostrar, a través de estados e informes, la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución de su presupuesto, para satisfacer los fines que se describen en la regla siguiente.

2. El SICAL-Normal se configura como un conjunto integrado de subsistemas o áreas contables que debe garantizar la concordancia, exactitud y automatismo de los registros que, para cada una de las operaciones contables, se deban producir en los distintos subsistemas a los que la operación afecte, así como la existencia de la debida coherencia entre los distintos niveles de información, tanto agregados como de detalle.

3. A los efectos anteriores, el SICAL-Normal debe estar organizado de forma que, al menos, permita a cada entidad contable:

a) Registrar las operaciones que vayan a tener incidencia en la obtención del Balance y en la determinación del resultado económico-patrimonial, de acuerdo con los criterios contenidos en la regla 6.

b) Registrar la situación de los créditos, las modificaciones presupuestarias, las operaciones de ejecución del Presupuesto de gastos, los compromisos de ingreso y las operaciones de ejecución del Presupuesto de ingresos, poniendo de manifiesto el Resultado presupuestario. Asimismo, deberá permitir el seguimiento y control de los remanentes de crédito.

También, deberá permitir el registro de las operaciones derivadas de obligaciones y derechos que provengan de presupuestos cerrados, y de las certificaciones, autorizaciones y compromisos de gasto e ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores, así como el seguimiento y control de los gastos con financiación afectada y de los demás proyectos de gasto, y la obtención y control del Remanente de tesorería que permita determinar en cada momento la parte utilizada para financiar gasto y la parte pendiente de utilizar que constituye el remanente líquido de tesorería.

c) Registrar las operaciones de naturaleza no presupuestaria.

d) Registrar las operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.

e) Registrar y poner de manifiesto los movimientos y situación de la tesorería, posibilitando el control de las diferentes cuentas que constituyen la tesorería de la entidad contable.

f) Registrar las operaciones relativas a la gestión y control del inmovilizado material e intangible, de las inversiones inmobiliarias, del patrimonio público del suelo, de las inversiones financieras y del endeudamiento, incluidos los avales concedidos por la entidad.

g) Registrar la información relativa a los terceros que se relacionen con la entidad contable.

h) Efectuar el seguimiento y control de los pagos a justificar y de los anticipos de caja fija.

i) Efectuar el seguimiento y control de los valores recibidos en depósito por la entidad contable.

Regla 13. Fines.

El SICAL-Normal debe permitir el cumplimiento de los siguientes fines:

a) Suministrar la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.

b) Facilitar información para la determinación del coste y rendimiento de los servicios públicos.

- c) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta General de la entidad local, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse a los órganos de control externo.
- d) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
- e) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas nacionales de las unidades que componen el sector de las Administraciones Públicas.
- f) Facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- g) Suministrar información de utilidad para otros destinatarios, como asociaciones e instituciones, empresas y ciudadanos en general.

Regla 14. Configuración informática del Sistema.

La configuración informática del SICAL-Normal que adopte cada entidad contable debe responder a los siguientes criterios:

- a) Estará orientada al cumplimiento del objeto y los fines establecidos en las reglas anteriores, de conformidad con las restantes normas contenidas en esta Instrucción.
- b) Debe garantizar la integridad, coherencia, exactitud y automatismo de las anotaciones que, para cada una de las operaciones contables, se deban producir en los diferentes subsistemas a los que la operación afecte.
- c) Debe existir la debida concordancia entre los distintos niveles de información agregada que se establezcan en el SICAL-Normal y la información de detalle que, para cada tipo de operación, se incorpore al mismo.
- d) Debe propiciar progresivamente la simplificación de los procedimientos contables mediante la aplicación intensiva de procedimientos y medios electrónicos, informáticos y telemáticos que garanticen la validez y eficacia jurídica de la información recibida desde los centros gestores para el registro contable de las operaciones y de la suministrada a los destinatarios de la información contable a través de estos medios, así como la de la documentación contable archivada y conservada por el sistema.
- e) Deben aplicarse las medidas de seguridad exigidas por la normativa vigente en materia de ficheros de datos de carácter personal.

Regla 15. Soporte de los registros contables.

1. Los registros de las operaciones y del resto de la información capturada en el SICAL-Normal, estarán soportados informáticamente según la configuración que se establece en la regla anterior, constituyendo el soporte único y suficiente que garantice su conservación de acuerdo con la regla 40.
2. Las bases de datos del sistema informático donde residan los registros contables constituirán soporte suficiente para la llevanza de la contabilidad de la entidad contable, sin que sea obligatoria la obtención y conservación de libros de contabilidad en papel o por medios electrónicos, informáticos o telemáticos.
3. El registro contable de las operaciones deberá efectuarse expresando los valores en euros.

CAPÍTULO II

Áreas contables de especial trascendencia

Sección 1.^a Remanentes de crédito

Regla 16. Seguimiento y control contable de los remanentes de crédito.

1. Los remanentes de crédito serán objeto de un seguimiento y control individualizado, a efectos de su posible incorporación a los créditos del presupuesto del ejercicio inmediato siguiente.

2. Dicho seguimiento y control se realizará a través del sistema de información contable y deberá mostrar en cada momento:

- a) Los remanentes de crédito iniciales.
- b) Las rectificaciones.
- c) Los acuerdos de no incorporabilidad.
- d) Los remanentes de crédito totales.
- e) Las certificaciones de existencia de remanentes de crédito expedidas.
- f) Los saldos de remanentes de crédito pendientes de certificar.

Regla 17. *Remanentes de crédito iniciales.*

1. Los remanentes de crédito iniciales son los que deben determinarse como consecuencia de la liquidación del Presupuesto.

2. Dichos remanentes de crédito se clasificarán en comprometidos y no comprometidos, y unos y otros, a su vez, en incorporables y no incorporables.

Regla 18. *Rectificación de remanentes de crédito.*

Cuando, como consecuencia de rectificaciones del saldo entrante de obligaciones de presupuestos cerrados, proceda la rectificación de los remanentes de crédito iniciales, éstos se modificarán en los importes correspondientes.

Regla 19. *Certificación de existencia de remanentes de crédito.*

1. Cuando se tramiten expedientes de incorporación de remanentes de crédito será necesaria la oportuna certificación de existencia de remanente de crédito suficiente del ejercicio anterior.

2. Dicha existencia de remanente de crédito se certificará para cada aplicación presupuestaria al nivel de vinculación jurídica de los créditos vigente en el ejercicio de procedencia.

3. Sólo podrán expedirse certificaciones de existencia de remanente de crédito, a los efectos de su incorporación, sobre los saldos de remanentes de crédito clasificados como incorporables.

4. Podrán anularse certificaciones expedidas, ya sea por resultar improcedentes o como consecuencia de errores en sus datos. Nunca podrán anularse certificaciones que hayan dado lugar a las correspondientes incorporaciones de remanentes de crédito sin que, previamente, se hayan anulado dichas incorporaciones.

Regla 20. *No incorporabilidad de remanentes de crédito.*

La no incorporabilidad de remanentes de crédito es el acuerdo por el cual se declara como no incorporable la totalidad o una parte del saldo de remanentes, a efectos de impedir que puedan expedirse certificaciones contra dicho saldo.

Sección 2.ª Proyectos de gasto

Regla 21. *Concepto.*

1. Un proyecto de gasto es una unidad de gasto presupuestario perfectamente identificable, en términos genéricos o específicos, cuya ejecución, se efectúe con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o más ejercicios, requiere un seguimiento y control individualizado.

2. Tendrán la consideración de proyectos de gasto:

a) Los proyectos de inversión incluidos en el Anexo de Inversiones que acompaña al Presupuesto.

b) Los gastos con financiación afectada a que se refiere la Sección 3ª de este Capítulo.

c) Cualesquiera otras unidades de gasto presupuestario sobre las que la entidad quiera efectuar un seguimiento y control individualizado.

Regla 22. *Estructura.*

1. Todo proyecto de gasto estará identificado por un código único e invariable a lo largo de su vida, determinado según lo establecido por la propia entidad local.

2. Cada proyecto de gasto podrá desglosarse en niveles inferiores: expediente, subexpediente, etc.

3. Asimismo, si la entidad local lo considerara oportuno, podrá establecer el nivel de superproyecto.

Este nivel constituye la unidad necesaria de agregación de varios proyectos que contribuyen de forma conjunta a la realización de un mismo objetivo o conjunto de objetivos.

Regla 23. *Vinculación jurídica.*

1. Los créditos asignados a los proyectos de gasto quedan sujetos a los niveles de vinculación jurídica establecidos en las Bases de Ejecución del Presupuesto para las aplicaciones presupuestarias con cargo a las que se haya previsto su realización.

2. No obstante el crédito asignado a un proyecto de gasto podrá ser vinculante en sí mismo, quedando sujeto a las limitaciones cualitativas y cuantitativas que esta circunstancia impone.

3. Podrán existir proyectos de gasto que sólo queden afectados por las limitaciones cualitativas de la vinculación jurídica, pudiendo realizarse mayor gasto del previsto sin necesidad de recurrir a modificaciones formales de los créditos asignados.

Regla 24. *Seguimiento y control contable de los proyectos de gasto.*

1. El seguimiento y control de los proyectos de gasto se realizará a través del sistema de información contable y alcanzará, como mínimo, a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su período de ejecución, se extienda éste a uno o a varios ejercicios.

2. El seguimiento y control de los proyectos de gasto tendrá por objeto, entre otros, la consecución de los siguientes fines:

a) Asegurar el cumplimiento de las vinculaciones jurídicas que para los distintos proyectos se hayan establecido.

b) Controlar la ejecución presupuestaria de cada proyecto, de forma que los importes de cada fase no puedan superar a los de fases anteriores.

c) Posibilitar, cuando proceda, el inventario de los proyectos de inversión.

3. Para el cumplimiento de los fines anteriores el sistema de seguimiento y control de los proyectos de gasto deberá ofrecer, al menos, la siguiente información:

a) Datos generales del proyecto:

a.1) El código identificativo y la denominación del proyecto de gasto.

a.2) El año de inicio y las anualidades a que vaya a extender su ejecución.

a.3) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias a través de las que se vaya a realizar.

a.4) Cuantía total del gasto estimado inicialmente.

b) Información sobre la gestión presupuestaria, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos cerrados y futuros.

4. Cuando un proyecto de gasto se desglose en niveles inferiores (expediente, subexpediente, etc.), cada uno de ellos deberá ser objeto de seguimiento y control individualizado.

5. Cuando un proyecto de gasto se ejecute en varias anualidades y con cargo a más de una aplicación presupuestaria, se realizará su seguimiento y control para cada una de las anualidades y aplicaciones.

Sección 3.^a Gastos con financiación afectada

Regla 25. *Concepto.*

1. Un gasto con financiación afectada es cualquier proyecto de gasto que se financie, en todo o en parte, con recursos concretos que en caso de no realizarse el gasto no podrían percibirse o si se hubieran percibido deberían reintegrarse a los agentes que los aportaron.

2. Dada su condición de proyectos de gasto, a los gastos con financiación afectada les serán aplicables las normas previstas en la Sección anterior.

Regla 26. *Estructura.*

Todo gasto con financiación afectada estará identificado por un código único e invariable a lo largo de su vida, determinado según lo establecido por la propia entidad local.

Regla 27. *Seguimiento y control contable de los gastos con financiación afectada.*

1. El seguimiento y control de los gastos con financiación afectada se realizará a través del sistema de información contable y alcanzará, como mínimo, a todas las operaciones de gestión presupuestaria que les afecten durante su período de ejecución, se extienda éste a uno o a varios ejercicios, correlacionando debidamente la realización de los gastos con los ingresos específicos que los financien.

2. En todo caso, el seguimiento y control de los gastos con financiación afectada ha de garantizar el cumplimiento de los siguientes fines:

a) Asegurar que la ejecución, en términos económico-presupuestarios, de todo gasto con financiación afectada se efectúe en su totalidad, de modo tal que se cumplan las condiciones que, en su caso, se hubiesen acordado para la percepción de los recursos afectados.

b) Calcular, en la liquidación de cada uno de los presupuestos a que afecte la realización de los gastos con financiación afectada, las desviaciones de financiación que, en su caso, se hayan producido como consecuencia de desfases, cualquiera que sea su origen, en el ritmo de ejecución del gasto y de los ingresos específicos que los financien.

c) Controlar la ejecución presupuestaria de cada gasto con financiación afectada, tanto la del gasto como la de los ingresos afectados.

3. Para el cumplimiento de los fines anteriores el sistema de seguimiento y control de los gastos con financiación afectada deberá ofrecer, al menos, la siguiente información:

a) Datos generales del proyecto:

a.1) El código identificativo y la denominación del proyecto de gasto.

a.2) El año de inicio y las anualidades a que vaya a extender su ejecución.

a.3) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias de gastos a través de las que se vaya a realizar.

a.4) Para cada una de las anualidades, la aplicación o aplicaciones presupuestarias de ingresos a través de las que se prevean obtener los recursos afectados.

a.5) La cuantía total del gasto estimado inicialmente y de los ingresos previstos.

b) Información sobre la gestión del gasto presupuestario, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos cerrados y futuros.

c) Información sobre la gestión de los ingresos presupuestarios afectados, tanto del presupuesto corriente como de presupuestos cerrados y futuros.

4. Cuando un gasto con financiación afectada se desglose en niveles inferiores (expediente, subexpediente, etc.), cada uno de ellos deberá ser objeto de seguimiento y control individualizado.

5. Cuando un gasto con financiación afectada se ejecute en varias anualidades, con cargo a más de una aplicación presupuestaria y la financiación afectada proceda de más de un agente financiador, se realizará su seguimiento y control para cada una de las anualidades, aplicaciones y agentes.

A estos efectos, se considerará agente financiador a cada uno de los terceros de los que proceda cada uno de los recursos afectados. Es decir, el agente financiador viene dado por la combinación del tercero y la aplicación presupuestaria que corresponda a cada uno de los recursos que él aporta.

Cuando la financiación afectada de un gasto proceda de un mismo recurso aportado por una pluralidad de terceros, se considerará agente financiador único a todos ellos.

Regla 28. *Coefficiente de financiación.*

1. El coeficiente de financiación es el resultado de dividir los ingresos presupuestarios (reconocidos y pendientes de reconocer) afectados a la realización de un gasto presupuestario, por el importe total de éste (realizado y a realizar).

2. La totalidad de los ingresos presupuestarios incluye todos los derechos reconocidos netos hasta la fecha de cálculo del coeficiente relativos a ese gasto con financiación afectada, así como los que se prevea obtener desde ese momento hasta la conclusión del gasto.

3. El gasto presupuestario total incluye tanto las obligaciones reconocidas netas hasta la fecha de cálculo del coeficiente relativas a ese gasto con financiación afectada, como los créditos que se prevea asignar o incorporar hasta la completa realización de la unidad de gasto.

4. El coeficiente de financiación será global cuando exprese la parte del gasto que queda cubierta con la totalidad de los ingresos a él afectados, y será parcial cuando exprese la parte del gasto que queda cubierta con una parte de los ingresos seleccionada según un cierto criterio (el agente del que provienen, la aplicación presupuestaria, etc.).

Regla 29. *Desviaciones de financiación.*

1. La desviación de financiación es la magnitud que representa el desfase existente entre los ingresos presupuestarios reconocidos durante un período determinado, para la realización de un gasto con financiación afectada y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese período, deberían haberse reconocido, si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.

2. Las desviaciones de financiación, para cada gasto con financiación afectada, se calcularán por diferencia entre los derechos reconocidos netos por los ingresos afectados y el producto del coeficiente de financiación por el total de obligaciones reconocidas netas, referidos unos y otras al período considerado.

3. Las desviaciones de financiación que han de calcularse al final del ejercicio a efectos de ajustar el Resultado presupuestario y de cuantificar el exceso de financiación afectada producido son, respectivamente, las desviaciones de financiación del ejercicio y las desviaciones de financiación acumuladas a lo largo del período de ejecución del gasto con financiación afectada.

4. Las desviaciones de financiación del ejercicio se calcularán tomando en consideración el coeficiente de financiación parcial por agente financiador y el importe de las obligaciones y los derechos reconocidos relativos al agente de que se trate, referidos unas y otros al ejercicio presupuestario.

5. Las desviaciones de financiación acumuladas se calcularán del mismo modo que las imputables al ejercicio, pero tomando en consideración las obligaciones y los derechos

reconocidos desde el inicio de la ejecución del gasto con financiación afectada hasta el final del ejercicio.

Sección 4.ª Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos

Regla 30. Delimitación.

1. El tratamiento contable de las operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos que realicen las entidades contables como consecuencia de actuaciones de gestión relativas a la liquidación y recaudación de recursos cuya titularidad corresponda a otro u otros entes públicos, así como la entrega de las cantidades que a estos últimos pertenezcan como resultado de la gestión realizada, se ajustará a lo previsto en la presente Sección.

2. Asimismo, también habrá de ajustarse a las normas de la presente Sección el tratamiento, por parte del ente titular de los recursos, de las referidas operaciones, cuando dicho ente sea una entidad contable según lo previsto en la regla 2 de esta Instrucción.

A estos efectos debe considerarse como ente titular de los recursos a aquél que legalmente tenga atribuido el producto de su recaudación, es decir, aquél en cuyo presupuesto de ingresos deba figurar el recurso en cuestión.

Regla 31. Relaciones entre el ente gestor y el ente titular de los recursos.

1. Cuando una entidad administre recursos por cuenta de otros entes públicos, deberá facilitar periódicamente, a cada uno de los entes por cuya cuenta se realice la oportuna gestión, la información necesaria para que estos últimos puedan imputar a su presupuesto las diferentes operaciones que se hubiesen efectuado respecto de los recursos de los que sean titulares.

Para cada uno de dichos recursos y por cada período al que se refiera la información a facilitar, esta diferenciará entre las siguientes operaciones:

Derechos reconocidos en el ejercicio en curso.

Posibles rectificaciones de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores.

Anulaciones de derechos que correspondan a recursos cuyo reconocimiento del derecho se hubiese producido en el ejercicio en curso, diferenciando entre anulaciones de liquidaciones y aplazamientos o fraccionamientos.

Anulaciones de derechos que correspondan a recursos cuyo reconocimiento del derecho se hubiese producido en ejercicios anteriores, diferenciando también entre anulaciones de liquidaciones y aplazamientos o fraccionamientos.

Cancelación de derechos que correspondan a recursos cuyo reconocimiento del derecho se hubiese producido en el ejercicio en curso, distinguiendo entre cancelaciones por cobros en especie, por insolvencias o por otras causas.

Cancelación de derechos que correspondan a recursos cuyo reconocimiento del derecho se hubiese producido en ejercicios anteriores, distinguiendo entre cancelaciones por cobros en especie, por insolvencias, por prescripción o por otras causas.

Recaudación de derechos reconocidos en el ejercicio en curso.

Recaudación de derechos reconocidos en ejercicios anteriores.

Recaudación de recursos por autoliquidaciones u otros ingresos sin reconocimiento previo del derecho.

Devoluciones de ingreso reconocidas en el ejercicio.

Posibles rectificaciones y anulaciones de devoluciones de ingreso reconocidas en ejercicios anteriores que estuviesen pendientes de pago.

Prescripciones de devoluciones de ingreso reconocidas.

Pagos de devoluciones de ingreso.

La información anterior deberá complementarse con todos aquellos datos que sean necesarios para el adecuado registro contable de las respectivas operaciones.

2. La periodicidad con la que se ha de remitir la información señalada deberá ser igual o inferior a la que esté establecida para el pago del producto de la recaudación líquida al ente titular de los recursos, ya se efectúe dicho pago de forma directa o mediante el procedimiento de entregas a cuenta.

3. Si la entidad que administra recursos por cuenta de otros entes públicos no estuviese en condiciones de suministrar la información indicada, al menos deberá aportar, a los entes titulares de los recursos, los datos de detalle de los pagos de la recaudación líquida que realice a los mismos, de forma que quede constancia de los recursos a que corresponden dichos pagos, independientemente de que se trate de entregas directas o de entregas a cuenta de dicha recaudación.

Cuando desaparezcan las causas que impidan el suministro de información, la entidad gestora de los recursos habrá de facilitar la misma en los términos recogidos en los apartados anteriores, debiendo tenerse en cuenta que el cambio de procedimiento en el suministro de la información tendrá que producirse, necesariamente, con referencia a un ejercicio contable completo, no pudiendo afectar tan solo a una parte del mismo. A estos efectos, cuando se produzca el cambio de procedimiento en el suministro de información, la primera vez que se suministren los datos relativos a las operaciones realizadas a partir del inicio del ejercicio contable en que se produzca dicho cambio de procedimiento, la entidad gestora de los recursos habrá de comunicar, a cada una de los entes titulares de los mismos, los saldos pendientes de cobro correspondientes a derechos reconocidos en ejercicios anteriores, así como los saldos pendientes de pago relativos a devoluciones de ingreso reconocidas en esos mismos ejercicios.

4. Tomando como base la información a que se refieren los apartados anteriores, las entidades contables titulares de los respectivos recursos registrarán en su contabilidad las operaciones realizadas por el ente gestor, incorporándolas a su presupuesto cuando ello proceda.

Regla 32. Tratamiento contable de las operaciones de administración de recursos por cuenta de otros entes públicos en el ente gestor.

1. Las entidades que administren recursos por cuenta de otros entes públicos registrarán en su contabilidad patrimonial las operaciones derivadas de la gestión que realicen en relación con dichos recursos de acuerdo con los criterios que seguidamente se indican:

a) Cuando se suministre la información indicada en el apartado 1 de la regla anterior a las entidades titulares de los recursos, sólo se incorporarán al balance de la entidad gestora los débitos y créditos existentes con dichas entidades derivados de los cobros y pagos que se hubiesen producido en relación con los recursos gestionados.

A estos efectos, se utilizarán exclusivamente las cuentas 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», y 456, «Entes públicos, c/c efectivo», de acuerdo con lo que se establece para las mismas en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local anexo a esta Instrucción.

b) Si la información indicada en el apartado 1 de la regla anterior no se suministra, dándose la circunstancia señalada en el párrafo primero de su apartado 3, al margen de los débitos y créditos referidos para el caso anterior, también deberán incorporarse al balance de la entidad gestora los créditos y débitos que se deriven de las actuaciones de gestión que se hubiesen realizado en relación con recursos de otros entes públicos.

En esta situación las entidades que administren recursos por cuenta de otros entes públicos utilizarán la totalidad de las cuentas que se contienen en el subgrupo 45, «Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos», del mencionado plan contable.

2. Al margen del tratamiento contable que ha quedado indicado, las entidades que administren recursos por cuenta de otros entes públicos registrarán de forma individualizada todas y cada una de las operaciones derivadas de la gestión que realicen en relación con dichos recursos, quedando integradas en su contabilidad mediante una estructura de datos

que permita obtener la información requerida en la nota 20, «Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos», de la Memoria incluida en la parte Tercera del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local anexo a esta Instrucción, así como la que se indica en el apartado 1 de la regla anterior.

Regla 33. Tratamiento contable de las operaciones relativas a recursos administrados por otro ente público en el ente titular.

1. Las anotaciones que corresponda efectuar en la contabilidad de las entidades titulares de recursos que se hubiesen gestionado por otro ente público se realizarán tomando como base los datos agregados que, en relación con la gestión de dichos recursos, sean facilitados por el ente gestor en cada uno de los períodos establecidos para el suministro de información.

Dichas anotaciones contables variarán según la información de que disponga el ente titular, en función de la que fuese suministrada por el ente gestor, pudiéndose presentar dos situaciones:

a) La información disponible abarca la totalidad de las operaciones realizadas, tal y como se prevé en el apartado 1 de la regla 31.

b) La información disponible no abarca la totalidad de las operaciones realizadas y se refiere, al menos, a los pagos realizados por el ente gestor a la entidad titular de los recursos como consecuencia de las entregas correspondientes a la recaudación líquida que se hubiese obtenido, tal y como se prevé en el párrafo primero del apartado 3 de dicha regla 31.

En los apartados siguientes de esta regla se establecen los criterios a seguir, en cada una de estas situaciones, para el registro de las operaciones por parte de las entidades titulares de los recursos.

En todo caso, independientemente del tratamiento contable que se produzca en la entidad titular de los recursos, el registro individualizado de las operaciones que se hubiesen producido como consecuencia de la gestión de dichos recursos estará contenido en la contabilidad del ente encargado de la misma.

2. Cuando las entidades que sean titulares de recursos gestionados por otro ente público dispongan de información relativa a la totalidad de las operaciones realizadas por el ente gestor, en la contabilización de las respectivas operaciones se seguirán los siguientes criterios:

a) Las operaciones relativas a la recaudación de derechos darán lugar al nacimiento de un crédito a favor de la entidad que se recogerá en la cuenta 4420, «Entes públicos deudores por recursos recaudados», disminuyéndose dicho crédito por las operaciones de pagos de devoluciones de ingreso.

El ingreso de la recaudación líquida obtenida mediante la entrega directa de la misma por parte del ente gestor dará lugar a la cancelación de este crédito. También se cancelará dicho crédito en el momento de la liquidación definitiva de los recursos recaudados por el ente gestor, cuando por parte de éste se efectúen entregas a cuenta de la correspondiente recaudación.

b) La imputación al presupuesto de ingresos de las diferentes operaciones se efectuará de la forma prevista para los ingresos presupuestarios en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción, sin que haya ninguna particularidad en comparación con las operaciones que realice la propia entidad en relación con los recursos que ella misma gestione. Si en el momento de aplicar la recaudación hubiese que realizar imputaciones no presupuestarias, las anotaciones correspondientes se realizarán de acuerdo con lo previsto al respecto en el referido plan contable.

Asimismo, las devoluciones de ingreso acordadas por el ente gestor se registrarán de la misma forma que las tramitadas en el caso de los recursos gestionados directamente por la propia entidad.

c) Cuando el ente gestor de los recursos efectúe entregas a cuenta de la recaudación, dichas entregas a cuenta se reflejarán en la contabilidad de las entidades titulares de los mismos mediante un débito que se recogerá en la cuenta 5500, «Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos». Cuando se realice la liquidación definitiva de los recursos recaudados se compensará contablemente este débito con el crédito recogido en la cuenta 4420, «Entes públicos deudores por recursos recaudados»; los saldos deudores a favor de la entidad titular de los recursos, o en su caso acredores, que resulten de dicha liquidación quedarán recogidos en la citada cuenta 5500.

3. En el caso de que las entidades titulares de recursos gestionados por otro ente público no dispongan de información sobre la totalidad de las operaciones realizadas, los criterios a seguir en la contabilización de estas operaciones serán los siguientes:

a) Por las cantidades que reciban las entidades titulares de los recursos como consecuencia de los pagos que se realicen desde el ente gestor de los mismos, ya sea en concepto de entregas directas de la recaudación, entregas a cuenta de la misma o liquidación definitiva de los recursos gestionados, se efectuará la imputación presupuestaria de los respectivos ingresos, registrando simultáneamente el reconocimiento del derecho y su cobro. No obstante, el ente titular podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad a su cobro si conoce de forma cierta su importe; tratándose de entregas a cuenta, el ente titular podrá reconocer el ingreso presupuestario al inicio del período al que se refieran dichas entregas, una vez que tenga constancia documental del importe de las mismas.

Las anotaciones a que se refiere el párrafo anterior se realizarán de la forma prevista para los ingresos presupuestarios en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción, sin que haya ninguna particularidad en comparación con esas mismas operaciones cuando correspondan a los recursos que la propia entidad gestione.

Si fuese necesario realizar imputaciones no presupuestarias, las anotaciones correspondientes se realizarán de acuerdo con lo previsto al respecto en el referido plan contable.

b) Al margen de las operaciones descritas, las entidades titulares de los recursos no registrarán ninguna otra de las que se hubiesen producido en el ámbito del ente gestor de los mismos.

4. El cambio de procedimiento en el suministro de la información por parte del ente gestor de los recursos a que se refiere el párrafo segundo del apartado 3 de la regla 31 tendrá la consideración de cambio de criterio contable, en virtud de lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 21, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores». A estos efectos, los datos relativos a los saldos pendientes de cobro por derechos reconocidos en ejercicios anteriores y los pendientes de pago por devoluciones de ingreso reconocidas en esos mismos ejercicios, que sean facilitados por dicho ente gestor, se incorporarán a la contabilidad de las entidades titulares de los recursos mediante la oportuna operación de modificación del saldo inicial de derechos pendientes de cobro o de devoluciones pendientes de pago, según corresponda.

TÍTULO III

De los datos a incorporar al sistema

CAPÍTULO I

Justificantes de las operaciones

Regla 34. *Justificación.*

Todo acto o hecho que, en aplicación de lo previsto en el Título II de esta Instrucción, deba dar lugar a anotaciones en el SICAL-Normal, debe estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que ponga de manifiesto su realización.

Regla 35. *Medios de justificación.*

1. La justificación de los distintos hechos susceptibles de incorporación al SICAL-Normal podrá estar soportada en documentos en papel o a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, debiendo ajustarse, en todo caso, a los requisitos y garantías que se establezcan para cada uno de los distintos tipos de operaciones, de acuerdo con las normas que regulen los procedimientos administrativos a través de los que dichos hechos se materialicen.

2. Cuando la justificación de estos hechos se efectúe a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos se asegurará la validez y eficacia jurídica de los mismos, así como el cumplimiento de la normativa aplicable respecto a la protección de datos de carácter personal.

CAPÍTULO II

Incorporación de datos al sistema

Regla 36. *Soporte de las anotaciones contables.*

1. Las operaciones que hayan de ser contabilizadas se incorporarán al SICAL-Normal con el máximo nivel de desarrollo, de forma que sus datos queden debidamente registrados en todas las áreas contables a las que la operación afecte en función de su naturaleza.

2. El registro de las operaciones en el SICAL-Normal se podrá realizar por alguno de los siguientes procedimientos:

a) Mediante captura directa en el sistema de los datos que consten en el propio justificante de la operación o, en su caso, en el oportuno documento contable.

b) A través de la incorporación de dichos datos al sistema mediante la utilización de procedimientos o soportes electrónicos, informáticos o telemáticos.

En ambos procedimientos, el registro de las operaciones en el SICAL-Normal podrá realizarse de forma individual por cada operación o, en su caso, mediante incorporación masiva de datos relativos a grupos de operaciones.

3. Los documentos contables que, en su caso, se utilicen se establecerán por la propia entidad local en función de sus necesidades de información y de la operatoria que se siga en la tramitación de los diferentes tipos de operaciones a que pudiesen afectar.

4. Cuando se utilicen medios electrónicos, informáticos o telemáticos como soporte de las anotaciones contables, se asegurará la validez y eficacia jurídica de los mismos, así como el cumplimiento de la normativa aplicable respecto a la protección de datos de carácter personal.

Regla 37. *Autorización.*

1. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante captura directa de los datos que consten en el propio justificante o en el oportuno documento contable, para que aquella incorporación tenga efecto es necesario que dichos documentos (justificantes y documentos contables) estén debidamente autorizados, mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales, por quien tenga atribuidas facultades para ello.

2. Cuando las operaciones se incorporen al sistema mediante la utilización de soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, los procedimientos de autorización y control mediante diligencias, firmas manuscritas, sellos u otros medios manuales podrán ser sustituidos por autorizaciones y controles establecidos en las propias aplicaciones informáticas que garanticen la identificación y el ejercicio de la competencia por quien la tenga atribuida.

Regla 38. *Toma de razón.*

1. En todo documento que haya producido anotaciones en contabilidad, ya se trate del propio justificante de la operación o de un documento contable específico para el registro de la misma, deberá figurar una diligencia de toma de razón, certificada por el responsable de la contabilidad, acreditativa, como mínimo, de la fecha, el número de asiento y el importe con que dicho documento hubiese quedado registrado individualizadamente. Dicha diligencia podrá realizarse mediante certificación mecánica efectuada por el propio equipo informático en que esté soportado el SICAL-Normal.

2. En el caso de que las operaciones sean registradas a partir de los datos contenidos en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, la diligencia de toma de razón se sustituirá por los oportunos procesos de validación en el sistema, mediante los cuales dichas operaciones queden referenciadas en relación con las anotaciones contables que hayan producido.

CAPÍTULO III

Archivo y conservación

Regla 39. *Archivo y conservación de los justificantes de las operaciones y de los soportes de las anotaciones contables.*

1. Los justificantes de las operaciones a que se refiere el Capítulo I de este Título III, junto con los correspondientes documentos contables, en su caso, deberán conservarse por la entidad y estarán a disposición del órgano u órganos de control competentes, al objeto de posibilitar y facilitar las actuaciones de control y verificación de la contabilidad que proceda realizar.

2. Los justificantes de los hechos que se registren en el SICAL-Normal y, en su caso, los correspondientes documentos contables, podrán conservarse por medios o en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos, con independencia del tipo de soporte en que originalmente se hubieran plasmado, siempre que quede garantizada su autenticidad, integridad, calidad, protección y conservación. En estos casos, las copias obtenidas de dichos soportes gozarán de la validez y eficacia de los documentos originales.

3. Tanto los justificantes formalizados en documentos en papel como los que lo estén en soportes electrónicos, informáticos o telemáticos se deberán conservar durante un plazo de seis años contados desde la fecha de remisión, al órgano u órganos de control externo, de las cuentas anuales donde se pongan de manifiesto las respectivas operaciones, salvo que la justificación de que se trate esté sometida a otros plazos de conservación o se hubiera interrumpido el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable.

Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, la documentación justificativa de las valoraciones asignadas a activos y pasivos deberá conservarse, al menos, durante el período en que dichos activos y pasivos figuren en balance.

4. Se podrá proceder a la destrucción de los justificantes, siempre y cuando se hayan cumplido los plazos a que se refiere el apartado anterior, previa comunicación al órgano u órganos de control externo a que hubiese correspondido actuar y sin que estos hayan manifestado impedimentos al respecto.

No procederá la destrucción de los justificantes en aquellos supuestos en que, por la naturaleza de los documentos de que se trate, esté establecido su envío a un archivo histórico de documentos.

Regla 40. *Conservación de los registros contables.*

1. Los registros de las operaciones anotadas en el SICAL-Normal se conservarán durante un período de seis años contados desde la fecha de remisión, al órgano u órganos de control externo, de las cuentas anuales donde se hubiese plasmado la

información contenida en dichos registros, salvo que esta información esté sometida a otros plazos de conservación o se hubiera comunicado la interrupción del plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable.

2. Una vez hayan transcurrido los plazos de conservación, a los que se refiere el párrafo anterior, así como el plazo de prescripción de la posible responsabilidad contable, los registros de las operaciones podrán ser destruidos siempre que, mediando la oportuna comunicación, no existiesen impedimentos por parte del órgano u órganos de control externo a que correspondiese actuar.

No procederá la destrucción de los registros contables en aquellos supuestos en que, por la naturaleza de los mismos, esté establecido su envío a un archivo histórico de documentos.

TÍTULO IV

De la información a obtener del sistema

CAPÍTULO I

Normas generales

Regla 41. *Tipos de información.*

Para el cumplimiento de los fines del sistema de información contable, que se relacionan en la regla 13, y para poder satisfacer las necesidades de información contable de los destinatarios de la misma, enumerados en la regla 7, la información a obtener del sistema de información contable será, al menos:

- a) La necesaria para la formación de las cuentas anuales de la entidad contable de que se trate.
- b) La que, en virtud del artículo 207 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, debe remitir la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad al Pleno de la Corporación.
- c) La necesaria para la confección del Avance de la Liquidación del Presupuesto corriente a que se refiere el artículo 168 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- d) La información económico-financiera necesaria para facilitar la toma de decisiones en el ámbito de la gestión y el ejercicio del control interno en sus distintas acepciones.
- e) La información económico-financiera que deba remitirse a otras Administraciones Públicas.

Regla 42. *Soporte de la información.*

1. La información contable ha de plasmarse en estados contables que podrán estar soportados en listados, informes y, en general, documentos en papel, o mediante cualquier tipo de soporte electrónico, informático o telemático que garantice la autenticidad, integridad y conservación de la información que contenga, así como su recepción por el destinatario y su tratamiento por éste en forma idónea para el cumplimiento de los fines que haya de satisfacer.

2. Sin perjuicio del soporte en que queden plasmados los estados contables, su contenido y obtención se habrá de ajustar a las normas que se contienen en el presente título.

Regla 43. *Garantía de la información contable.*

Respecto a la información contable facilitada a los distintos destinatarios, el responsable de la contabilidad únicamente responde de la identidad entre la misma y la existente en las bases de datos del sistema.

CAPÍTULO II

La cuenta general de la entidad local

Sección 1.^a Contenido

Regla 44. *Delimitación de la Cuenta General.*

1. La Cuenta General de la entidad local mostrará la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto.

2. La Cuenta General estará integrada por:

- a) La Cuenta de la propia entidad.
- b) La Cuenta de los organismos autónomos.
- c) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la entidad local.
- d) Las cuentas anuales de las entidades públicas empresariales.

3. Cada uno de los sujetos contables a que se refiere el apartado anterior deberá elaborar sus propias cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en las reglas siguientes.

Regla 45. *La Cuenta de la propia entidad local y la Cuenta de los organismos autónomos.*

1. Las cuentas anuales que integran la Cuenta de la propia entidad local y las que deberá formar cada uno de sus organismos autónomos son las siguientes:

- a) El Balance.
- b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
- c) El Estado de cambios en el patrimonio neto.
- d) El Estado de flujos de efectivo.
- e) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
- f) La Memoria.

2. Las cuentas a que se refiere el apartado anterior deberán elaborarse siguiendo las normas y ajustándose a los modelos que se establecen en la Tercera parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local anexo a esta Instrucción.

3. A las cuentas anuales de la propia entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos deberá unirse la siguiente documentación:

- a) Actas de arqueo de las existencias en Caja referidas a fin de ejercicio.
- b) Notas o certificaciones de cada entidad bancaria de los saldos existentes en las mismas a favor de la entidad local o del organismo autónomo, referidos a fin de ejercicio y agrupados por nombre o razón social de la entidad bancaria. En caso de discrepancia entre los saldos contables y los bancarios, se aportará el oportuno estado conciliatorio, autorizado por el Interventor u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

Regla 46. *Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles y de las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local.*

1. Las cuentas anuales que deberán formar las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación total o mayoritaria la entidad local serán, en todo caso, las previstas en el Plan General de Contabilidad o en el de Pequeñas y Medianas empresas con las adaptaciones a los criterios específicos de las microempresas que, en su caso, procedan.

2. A las cuentas anuales que deberán formar las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local les será de aplicación lo previsto en el párrafo anterior.

Sección 2.ª Formación

Regla 47. Formación de la Cuenta General.

1. La Cuenta General de cada ejercicio se formará por la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

2. A los efectos anteriores, la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad podrá recabar la presentación de las cuentas que hayan de rendirse al órgano u órganos de control externo.

3. La Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad podrá recabar de las distintas entidades implicadas la información que considere necesaria para efectuar los procesos de agregación o consolidación contable que, en su caso, haya establecido el Pleno de la Corporación.

En su caso, se podrán agregar o consolidar las cuentas de una entidad aunque en el informe de auditoría de cuentas se hubiera denegado opinión o se hubiera emitido informe desfavorable o con salvedades, si bien estas circunstancias se harán constar en informe explicativo de la Cuenta General.

Regla 48. Documentación complementaria.

1. A la Cuenta General se acompañarán:

- a) Los documentos a que se refiere la regla 45.3.
- b) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria la entidad local.
- c) Las cuentas anuales de aquellas unidades dependientes de la entidad local incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera no comprendidas en el apartado b) anterior ni integradas en la Cuenta General.

2. En caso de que el Pleno de la Corporación así lo haya establecido, a la Cuenta General se acompañarán los estados integrados y consolidados de las cuentas que haya determinado.

3. Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además, a la Cuenta General:

- a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.

Sección 3.ª Aprobación

Regla 49. Aprobación de la Cuenta General.

1. La Cuenta General de cada ejercicio se someterá antes del 1 de junio del ejercicio inmediato siguiente a informe de la Comisión Especial de Cuentas de la entidad local.

2. La Cuenta General y el informe de la Comisión Especial de Cuentas se expondrán al público por plazo de quince días, durante los cuales y ocho más los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones. Examinados éstos por la Comisión Especial y practicadas por la misma cuantas comprobaciones estime necesarias, emitirá nuevo informe.

3. Acompañada de los informes de la Comisión Especial de Cuentas y de las reclamaciones y reparos formulados, la Cuenta General se someterá al Pleno de la Corporación para que, en su caso, pueda ser aprobada antes del día 1 de octubre.

4. La aprobación de la Cuenta General es un acto esencial para la fiscalización de ésta por los órganos de control externo, que no requiere la conformidad con las actuaciones reflejadas en ella, ni genera responsabilidad por razón de las mismas.

Sección 4.ª Rendición de cuentas

Regla 50. Cuentadantes.

1. Serán cuentadantes los titulares de las entidades y órganos sujetos a la obligación de rendir cuentas y en todo caso:

- a) El Presidente de la entidad local.
- b) Los Presidentes o Directores de los organismos autónomos y de las entidades públicas empresariales.
- c) Los Presidentes del Consejo de Administración de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local.
- d) Los liquidadores de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local en proceso de liquidación.

2. Los cuentadantes a que se refiere el apartado anterior son responsables de la información contable, es decir, de suministrar información veraz y de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

A los cuentadantes les corresponde rendir, antes del 15 de mayo del ejercicio inmediato siguiente al que correspondan y debidamente autorizadas, las cuentas que hayan de enviarse al órgano u órganos de control externo.

3. La responsabilidad en que se concreta la rendición de cuentas es independiente de la responsabilidad en la que incurran quienes adoptaron las resoluciones o realizaron los actos reflejados en dichas cuentas.

Regla 51. Procedimiento de rendición.

1. En cumplimiento de su obligación de rendir cuentas, los cuentadantes deberán remitir sus cuentas anuales, acompañadas de la documentación complementaria a que se refiere la regla 45.3, a la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, en el plazo previsto en el apartado 2 de la regla anterior.

2. Una vez aprobada la Cuenta General por el Pleno de la Corporación, se rendirá por el Presidente de la entidad local al órgano u órganos de control externo competentes en los plazos previstos en la normativa vigente.

3. Cuando los órganos de control externo tengan establecidos procedimientos de envío a través de medios electrónicos, informáticos o telemáticos, la rendición de la Cuenta General se deberá ajustar a los requisitos que, para la transmisión y recepción de comunicaciones a través de medios y aplicaciones informáticas, telemáticas y electrónicas, se establecen en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal; en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común; en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos; en la vigente normativa sobre firma electrónica; así como en la normativa de desarrollo de las normas citadas en esta regla.

En estos casos, la obtención de las cuentas anuales se realizará mediante la generación de ficheros comprensivos de la información que deban mostrar, cuyo contenido y estructura deberá ajustarse a las especificaciones técnicas establecidas por los órganos de control externo.

CAPÍTULO III

Otra información contable

Sección 1.ª Información periódica para el Pleno

Regla 52. *Elaboración.*

1. En cumplimiento de lo previsto en el artículo 207 del Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad elaborará la información de la ejecución de los presupuestos y del movimiento y la situación de la tesorería, que debe remitir al Pleno de la Corporación, por conducto de la Presidencia, en los plazos y con la periodicidad que el Pleno haya establecido.

2. La Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad determinará la estructura de los estados que habrán de reflejar la información a que se refiere el apartado anterior, de acuerdo con lo establecido por el Pleno de la Corporación.

Regla 53. *Contenido.*

1. La información a que se refiere la regla anterior contendrá datos relativos a:

- a) La ejecución del presupuesto de gastos corriente.
- b) La ejecución del presupuesto de ingresos corriente.
- c) Los movimientos y la situación de la tesorería.

2. La información sobre la ejecución del presupuesto de gastos corriente pondrá de manifiesto para cada aplicación presupuestaria, al menos el importe correspondiente a:

- a) Los créditos iniciales, sus modificaciones y los créditos definitivos.
- b) Los gastos comprometidos.
- c) Las obligaciones reconocidas netas.
- d) Los pagos realizados.

Asimismo, se hará constar el porcentaje que representan: los gastos comprometidos respecto a los créditos definitivos, las obligaciones reconocidas netas respecto a los créditos definitivos y los pagos realizados respecto a las obligaciones reconocidas netas.

3. La información sobre la ejecución del presupuesto de ingresos corriente pondrá de manifiesto para cada aplicación presupuestaria, al menos el importe correspondiente a:

- a) Las previsiones iniciales, sus modificaciones y las previsiones definitivas.
- b) Los derechos reconocidos netos.
- c) La recaudación neta.

Asimismo, se hará constar el porcentaje que representan: los derechos reconocidos netos respecto a las previsiones definitivas y la recaudación neta respecto a los derechos reconocidos netos.

4. La información sobre los movimientos y la situación de la tesorería pondrá de manifiesto, al menos, los cobros y pagos realizados durante el período a que se refiera la información, así como las existencias en la tesorería al principio y al final de dicho período.

*Sección 2.ª Avance de la Liquidación del presupuesto corriente***Regla 54. Elaboración.**

La Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad elaborará el Avance de la Liquidación del presupuesto corriente, a que se refiere el artículo 18.b) del Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, que desarrolla el capítulo I del título VI de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, que habrá de unirse al presupuesto de la entidad local.

Regla 55. Contenido.

1. El Avance de la Liquidación del presupuesto corriente a que se refiere el artículo 168 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, que habrá de unirse al correspondiente presupuesto de los integrados en el Presupuesto General, constará de dos partes:

Primera parte: Liquidación del presupuesto referida, al menos, a seis meses del ejercicio.

Segunda parte: Estimación de la Liquidación del presupuesto referida a 31 de diciembre.

2. Su estructura se determinará por la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad, de conformidad con lo que se establezca por el Pleno de la entidad.

Regla 56. Primera parte: Liquidación del presupuesto referida, al menos, a seis meses del ejercicio.

Esta primera parte pondrá de manifiesto el importe correspondiente a:

1. En relación con el estado de gastos, y como mínimo a nivel de capítulo:

a) Los créditos iniciales, sus modificaciones (distinguiendo, al menos, las incorporaciones de remanentes de crédito de las demás modificaciones) y los créditos definitivos.

b) Los gastos comprometidos, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los créditos definitivos.

c) Las obligaciones reconocidas netas, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los créditos definitivos.

d) Los pagos realizados, con indicación del porcentaje de ejecución sobre las obligaciones reconocidas netas.

e) Las obligaciones pendientes de pago.

f) Los remanentes de crédito.

2. En relación con el estado de ingresos, y como mínimo a nivel de capítulo:

a) Las previsiones iniciales, sus modificaciones y las previsiones definitivas.

b) Los derechos reconocidos.

c) Los derechos anulados.

d) Los derechos cancelados.

e) Los derechos reconocidos netos, con indicación del porcentaje de ejecución sobre las previsiones definitivas.

f) La recaudación neta, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los derechos reconocidos netos.

g) Los derechos pendientes de cobro.

h) La comparación de los derechos reconocidos netos y las previsiones definitivas.

3. El Resultado presupuestario.

Regla 57. *Segunda parte: Estimación de la Liquidación del presupuesto referida a 31 de diciembre.*

La Segunda parte pondrá de manifiesto los importes que se estime presentará la Liquidación del presupuesto del ejercicio. Esta información incluirá, al menos, los créditos y previsiones definitivos y las obligaciones y derechos reconocidos netos, con indicación del porcentaje de ejecución sobre los créditos y las previsiones definitivos, respectivamente.

Sección 3.^a Información para los órganos de gestión y de control interno

Regla 58. *Información para los órganos de gestión y de control interno.*

El sistema de información contable deberá permitir obtener la información económico-financiera que, para el adecuado ejercicio de sus funciones, sea demandada por los distintos órganos de gestión y por los órganos encargados del control interno de la entidad.

En todo caso, el acceso a esta información estará sujeto a las prescripciones que, a este respecto, establezca la normativa vigente.

Sección 4.^a Información para otras Administraciones Públicas

Regla 59. *Información para otras Administraciones Públicas.*

El sistema de información contable deberá permitir obtener la información económico-financiera cuya remisión a otras Administraciones Públicas venga impuesta por la normativa vigente.

ANEXO

Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local

Introducción

El Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, que se aprobó mediante Orden EHA/4041/2004 de 23 de noviembre, (en adelante PCN'04), continuó con la línea iniciada por el primer Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local de 1990 para la consecución de la normalización contable en el ámbito de las administraciones públicas y con la contabilidad empresarial. El PCN'04 tomó como referencia el Plan General de Contabilidad Pública de 1994 y éste, a su vez, se inspiró en 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.

Siguiendo en esta línea de normalización, el actual Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP), aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, se inspira en el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. Además, y como elemento diferenciador en este nuevo proceso de normalización, destaca la adaptación de nuestra normativa contable a las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (en adelante, NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC, en sus siglas inglesas), a través de la Junta de Normas Contables Internacionales para el Sector Público (IPSASB, en su sigla en inglés). Las NIC-SP están basadas en las NIC-NIIF (Normas Internacionales de Contabilidad-Normas Internacionales de Información Financiera, para el ámbito de la contabilidad privada), 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 y, en la medida en que no existe una aplicación directa de ellas, se configuran como un referente a la hora de interpretar el PCN.

Por otro lado, cabe destacar que los Documentos de Principios contables públicos aprobados por la Comisión de Principios y Normas contables públicas se podrán seguir aplicando en aquellos aspectos que no se opongan al PCN.

Otro objetivo que se ha pretendido con este PCN, siguiendo la línea apuntada por el PGCP de 2010, es incrementar la información proporcionada por las cuentas anuales del PCN'04. El resultado económico-patrimonial del PCN'04 no constituía 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 se han ampliado los indicadores, financieros y de gestión que ya se elaboraban, lo cual contribuirá a mejorar la calidad de la información contable en el sector público local.

El PCN se estructura en cinco partes, precedidas por esta Introducción en la que se explican las características fundamentales del Plan y las principales deferencias con respecto al PCN'04. Las cinco partes en que se divide el Plan son:

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: Marco conceptual de la contabilidad pública

El marco conceptual de la contabilidad pública constituye una novedad respecto al anterior Plan de cuentas y recoge los documentos que integran las cuentas anuales, los requisitos de la información contable, los principios contables, la definición de los elementos de las cuentas anuales y los criterios contables para el registro y valoración de dichos elementos, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel. Este marco conceptual sustituye y amplía la primera parte «Principios contables públicos» del PCN'04 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 y 6.º Criterios de valoración.

Este marco conceptual armoniza los conceptos contables básicos y constituye el soporte para el análisis y la interpretación de las normas contables. Para su redacción se ha tomado como marco de referencia el marco conceptual del PGCP de 2010 que, a su vez, tomó como referencia la NIC-SP n.º 1: «Presentación de estados financieros», el marco conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, en sus siglas inglesas) 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 PCN'04, mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable, y para lograr dicho objetivo se introducen 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 solo a su forma jurídica. Un ejemplo de esta nueva regla lo constituye 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, las cuentas anuales no reflejarían 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.

Entre estos requisitos cabe destacar el de la 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, 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, correlación de ingresos y gastos, registro y entidad contable, que figuraban en el PCN'04, pierden dicho carácter en este nuevo Plan de cuentas, si bien aparecen incluidos en otras partes del marco conceptual. Así, los principios de correlación de ingresos y gastos y de registro aparecen formulados como criterios de registro en el apartado 5.º, el principio de entidad contable pasa al apartado 1.º y el principio del precio de adquisición se incluye entre los criterios de valoración del apartado 6.º

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, a todas las operaciones de la entidad.

Otra novedad a señalar es la desaparición de la jerarquía de los principios contables, debiendo prevalecer, en caso 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, en el apartado 4.º del marco conceptual, de los elementos de las cuentas anuales (activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, ingresos y gastos presupuestarios y cobros y pagos), 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 portadores de «rendimientos económicos futuros» empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo y los activos portadores de «potencial de servicio» empleados para generar 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 este PCN.

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. Con esta definición entre los pasivos se incluyen las provisiones. La provisión para grandes reparaciones del PCN'04 no cumple la definición de pasivo por lo que 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 PCN no se identifica el concepto de ingreso con el componente positivo de la cuenta del resultado económico patrimonial, como sucedía en el PCN'04. 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 a 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, el «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 los activos, pasivos, gastos, ingresos, etc., para su reconocimiento en dichas cuentas.

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 contable y la principal novedad es la incorporación del valor razonable que se utiliza para la valoración de determinados activos y pasivos, y que es definido como 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. En cualquier caso, el valor razonable tiene que estar referido a un valor de mercado fiable.

Otros criterios de valoración también novedosos son: el valor residual, el valor en uso, el importe recuperable y el coste amortizado.

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 referencia a un concepto subjetivo del activo, en cuanto período de utilización del mismo por la entidad contable, mientras que la vida económica es un concepto objetivo: período durante el cual el activo se espera que sea utilizable por uno o más usuarios.

El «valor en uso» se define de forma diferente para los activos que incorporan rendimientos económicos futuros y 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, de su enajenación, actualizado 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.

El «importe recuperable» de un activo se define como 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 no financiero.

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 y 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 según proceda, la parte de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento imputada en la cuenta del resultado económico patrimonial mediante la utilización del tipo de interés efectivo, y 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: Normas de reconocimiento y valoración

Comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte de este Plan relativa al marco conceptual de la contabilidad pública. Estas normas son más amplias que las contenidas en la quinta parte «Normas de valoración» del PCN'04 y en ellas se incluyen criterios de reconocimiento y valoración aplicables a diversos elementos patrimoniales.

En la norma n.º 1, relativa al inmovilizado material, se desarrollan los criterios para el reconocimiento de los elementos de este inmovilizado, añadiéndose a los criterios de valoración tradicionales (precio de adquisición y coste de producción) el valor razonable, de acuerdo con la definición contenida en el marco conceptual.

Se incorpora al precio de adquisición, como novedad, 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 PCN'04, la activación de los gastos financieros, pero se exigen unos mayores requisitos y condiciones para ello.

En relación con el coste de producción, se ha concretado algo más el proceso de distribución de los costes indirectos.

Una novedad importante es la admisión en la valoración posterior del inmovilizado material del valor razonable 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 se refiere a las permutas de bienes, se distinguen dos casos en función de si los activos intercambiados son o no similares desde un punto de vista funcional o de vida útil.

El tratamiento contable de la Provisión para grandes reparaciones también experimenta un cambio respecto al PCN'04. En el nuevo PCN, para determinar el 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.

En relación con las amortizaciones cabe 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. La elección del método se hará tomando como base los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio y si estos no pudieran determinarse de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización.

Hay que hacer mención a las correcciones valorativas por deterioro de valor, pues implican cambios con respecto al PCN'04. El deterioro se determina, con carácter general, como la cantidad que exceda el valor contable a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa. 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, bienes comunales y patrimonio histórico) se produce un cambio importante. En el PCN'04 estos bienes, generalmente, 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 PCN 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.

El Patrimonio público del suelo al que se refiere la norma de reconocimiento y valoración n.º 3 sigue teniendo el mismo tratamiento contable que en el PCN'04, como patrimonio separado, y se le aplican los criterios de valoración del inmovilizado material.

Las inversiones inmobiliarias a que se refiere la norma de reconocimiento y valoración n.º 4 constituyen otra novedad en el nuevo Plan de Cuentas. 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. En el balance figuran singularizadas en una partida específica del activo no corriente.

Respecto al registro del inmovilizado intangible (norma n.º 5), 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, 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, 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 en el PCN'04. Por lo que afecta a los gastos de desarrollo, en el nuevo Plan, si se cumplen todas las condiciones recogidas en la norma, la activación será obligatoria, a diferencia del anterior Plan, en el que la activación era opcional. Además, la amortización de los gastos de desarrollo capitalizados se efectuará durante la vida útil de los mismos que se presume, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años.

Cabe también destacar 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 de Cuentas 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.

La norma n.º 6 «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar» introduce importantes cambios, respecto al PCN'04, en 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 dicha transferencia.

Para 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 incorporado al generar flujos económicos sociales que benefician a la colectividad.

La norma regula el registro contable de la operación desde la perspectiva del arrendatario y del arrendador. A diferencia del PCN'04, en que el arrendatario registraba un inmovilizado inmaterial, en el nuevo Plan 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 PCN 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 de 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 PCN'04, se ha regulado de forma específica el tratamiento contable de la venta con arrendamiento posterior, de modo que, cuando de las condiciones económicas de la operación 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, 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 PCN son los activos en estado de venta. La norma de reconocimiento y valoración n.º 7 «Activos en estado de venta» los define como 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 el balance se ha incluido una partida específica en el activo no corriente para recoger los activos en estado de venta.

La norma prescribe la no amortización de estos activos y detalla el tratamiento contable de las reclasificaciones entre los activos en estado de venta y las inversiones inmobiliarias, el inmovilizado intangible o el material, según se trate de activos contabilizados de acuerdo con el modelo de coste o con el de la revalorización.

Las normas n.º 8 «Activos financieros» y n.º 9 «Pasivos financieros» constituyen una de las novedades más importantes de este Plan de Cuentas. La valoración de estos activos y pasivos financieros no depende, como en el PCN'04, de su naturaleza sino de la clasificación inicial asignada a los mismos, que dependerá, en algunos casos, de que la entidad tenga la intención de mantenerlos hasta el vencimiento o pretenda venderlos en el corto plazo. La norma conceptúa de activos financieros al dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad y 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: a) créditos y partidas a cobrar, b) inversiones mantenidas hasta el vencimiento, c) activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, d) inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas y e) 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 respecto de los cuales 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 como tales en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

Los activos financieros disponibles para la venta son todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las otras 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 registrarán 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 PCN'04, 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 valoren 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. Las fianzas y depósitos constituidos se valorarán en todo momento por el importe entregado sin actualizar.

Se introducen unas reglas 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, que ajusten 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 registran las cesiones de activos financieros cuando la entidad mantenga los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los mismos, en cuyo caso, no dará de baja el activo financiero y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Los pasivos financieros, regulados en la norma de reconocimiento y valoración nº 9, 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 a coste amortizado y b) pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Los pasivos financieros a 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 aquellos en los que el acuerdo se fije a un precio fijo o igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestamista, y los derivados, excepto aquellos que sean contratos de garantía financiera o hayan 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 en todo momento por el importe recibido sin actualizar.

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 PCN. 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 de resultados 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 n.º 10 «Coberturas contables» 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.

Al igual que en el PCN'04, 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, 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 presenta cambios. Esta norma se refiere a las inversiones gestionadas para otros entes ya reguladas en el PCN'04. La norma contempla dos opciones para contabilizar estas inversiones.

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 construyan 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 PCN'04 en el que las inversiones gestionadas para otros entes públicos se incluían en el grupo 2 «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 por 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 período –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 las que les será 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 reconoce como resultado 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 PCN'04. 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 impuesto 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 a la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 16 «Ingresos sin contraprestación» presenta como principal novedad la posibilidad de reconocer los ingresos por impuestos cuando tenga lugar el hecho imponible y se cumplan 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 practique 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.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 17 «Provisiones, activos y pasivos contingentes» 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, que 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 PCN'04, 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.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 18 «Transferencias y subvenciones» presenta importantes novedades con respecto al PCN'04. La norma define, en primer lugar, lo que se entiende por transferencias y subvenciones a los únicos efectos de este Plan, es decir, a efectos contables. 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 en la entidad beneficiaria.

Respecto a las transferencias y subvenciones concedidas no existen cambios significativos respecto al PCN'04, tan sólo cabe destacar 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.

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 un nivel de empleo durante un período de tiempo, se presumirá 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 su registro contable, las subvenciones recibidas no reintegrables se califican, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto que posteriormente se trasladarán a la cuenta del resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad; por ejemplo, cuando financian gastos, de forma correlacionada con los mismos, y cuando financien la adquisición de activos, en proporción a la vida útil o cuando se produzca su baja o enajenación. Por su parte, las transferencias recibidas se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

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 n.º 8 «Activos financieros». Para la entidad dependiente constituirá una aportación que se registrará 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 PCN'04. 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 período 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. El PCN'04, sin embargo, prescribía su registro por el valor neto contable que tenía el mismo en la entidad adscribiente con abono a una cuenta de patrimonio recibido en adscripción.

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 con el PCN'04 la entidad adscribiente contabilizaba la baja del bien entregado por su valor neto contable, utilizando como contrapartida una cuenta compensadora de patrimonio entregado en adscripción.

Por lo que se refiere a las cesiones gratuitas de bienes y derechos (cuando no exista dependencia entre las entidades), en el nuevo PCN la entidad cesionaria que recibe el bien o derecho lo registrará 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 PCN'04 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 PCN 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 PCN'04, la entidad cedente daba de baja el bien cedido, por su valor neto contable, con cargo a una cuenta de patrimonio entregado en cesión.

En el caso de bienes inmuebles recibidos en cesión o adscripción se permite que, en ausencia de otros valores, la valoración se pueda realizar por el valor que a los mismos les asigne, a efectos tributarios de las transmisiones patrimoniales, la Comunidad Autónoma en la que radiquen.

La norma de reconocimiento y valoración n.º 20 «Actividades conjuntas» que es una novedad en el PCN, define 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 los términos previsto en la norma de activos financieros.

El tratamiento contable de la norma de reconocimiento y valoración n.º 21 «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores» difiere del recogido en el PCN'04, en el que se consideraba que el cambio se producía al inicio del ejercicio y se incluía como

resultado extraordinario el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos calculadas a esa fecha. En el nuevo PCN, 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 establecido en las disposiciones transitorias de la norma que impone el cambio y, en su defecto, se aplicará el criterio anterior.

Los cambios en estimaciones contables que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos se contabilizarán 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 en la norma de reconocimiento y valoración n.º 22 constituye otra novedad. La norma distingue entre:

- a) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, que deberán tenerse en cuenta para la formulación o, en su caso, para la reformulación de las cuentas anuales, siempre antes de su aprobación por el órgano competente, motivando un ajuste, información en la memoria o ambos; y
- b) Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no suponiendo 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: Cuentas anuales

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.

En esta parte del PCN 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 el balance hay que destacar la distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes (en el PCN'04, se distinguía entre corto y largo plazo); la presentación de las amortizaciones acumuladas y de las correcciones valorativas por deterioro minorando las correspondientes partidas del activo, que figurarán por su importe neto (en el PCN'04 se reflejaban en el balance en partidas independientes, disminuyendo los correspondientes epígrafes de activo); la nueva estructura del patrimonio neto, figurando en epígrafes independientes el patrimonio, el patrimonio generado, los ajustes por cambios de valor y las subvenciones recibidas 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 PCN'04, 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, y 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 de forma novedosa 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 destacar la segregación de los deudores y acreedores presupuestarios que pasan a figurar en diferentes partidas según los criterios de las normas de elaboración del balance:

Los deudores presupuestarios figurarán en las partidas «Deudores por operaciones de gestión», «Otras cuentas a cobrar» y «Créditos y valores representativos de deuda» (diferenciando estas inversiones financieras en función de si corresponden a entidades vinculadas a la entidad o a otras entidades con las que no existe vinculación).

Los acreedores presupuestarios figurarán en las partidas «Acreedores por operaciones de gestión», «Otras cuentas a pagar» y «Otras deudas» (del epígrafe II «Deudas a corto plazo»), y 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 su presentación en forma de lista, en lugar de en dos columnas que es como figuraba en el PCN'04. A diferencia de éste, en la nueva cuenta de resultados se conforman varios márgenes intermedios que por agregación formarán el resultado total del ejercicio (ahorro o desahorro).

El estado de cambios en el patrimonio neto es uno de los nuevos estados que se incorpora en las cuentas anuales e informa de la cuantía y composición del patrimonio neto de la entidad y de las causas o motivos de su variación. Consta de tres partes: 1) estado total de cambios en el patrimonio neto, 2) estado de ingresos y gastos reconocidos y 3) estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.

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, de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y de operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, así como de 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 los traspasos 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 las operaciones patrimoniales de las otras operaciones.

Por su parte, el estado de flujos de efectivo, el otro de los nuevos estados de las cuentas anuales, 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 establecido en el PGCP de 2010, 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 aplican los correspondientes ajustes.

En este estado de flujos de efectivo se distingue entre 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 como de inversión o financiación. 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 los reembolsos de pasivos financieros.

El estado de liquidación del presupuesto no sufre modificaciones importantes respecto al PCN'04.

La memoria incluye una información más amplia y detallada que la del PCN'04. Se debe informar de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas y de otra información adicional que se considere relevante para la comprensión por los usuarios de las cuentas anuales. Se ha incorporado información sobre el medio ambiente, sobre contratación administrativa y sobre las nuevas categorías de elementos patrimoniales incorporadas. En la información presupuestaria se ha eliminado el detalle individualizado de cada uno de los gastos con financiación afectada. Se han reforzado los indicadores relativos a la situación económico-financiera de la entidad y a la gestión de los servicios públicos, manteniéndose casi en su totalidad los indicadores presupuestarios. En concreto, el «período medio de pago» y el «período medio de cobro», con nueva fórmula

para su elaboración, se han trasladado del grupo de indicadores presupuestarios al grupo de indicadores financieros y patrimoniales, debido a que su nueva configuración incluye tanto pagos y cobros por operaciones presupuestarias como no presupuestarias. En relación con el «período medio de pago» que pasa a llamarse «período medio de pago a acreedores comerciales», denominación más ajustada a su nueva configuración, hay que destacar que será el mismo período medio de pago que las entidades locales deben elaborar a efectos del control de la morosidad en las operaciones comerciales, pero referido a todo el ejercicio y a las operaciones comerciales en su conjunto. Asimismo, se ha añadido un apartado de información sobre el coste de las actividades.

Cuarta parte: Cuadro de cuentas

La cuarta parte incluye el «Cuadro de cuentas» que, al igual que en el PCN'04, tiene carácter obligatorio, excepto en los casos expresamente previstos: en el grupo 3 «Existencias y otros activos en estado de venta» son orientativos los códigos y las denominaciones de las cuentas de los subgrupos 30 a 38, y el grupo 0 «Cuentas de control presupuestario» tiene carácter opcional.

El «Cuadro de cuentas» amplía su contenido para dar cabida a nuevas operaciones recogidas en las normas de reconocimiento y valoración, incluyendo dos nuevos grupos, el 8 «Gastos imputados al patrimonio neto» y el 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto».

Del análisis detallado del «Cuadro de cuentas» merecen especial mención los siguientes aspectos:

Grupo 1. «Financiación básica»:

El subgrupo 10 «Patrimonio» se estructura en dos cuentas, la 100 «Patrimonio» y la 101 «Patrimonio recibido», para recoger el patrimonio de las entidades contables en función de si son entidades propietarias o no. Así, la cuenta 100, reservada para entidades propietarias, recoge la diferencia entre el activo y el pasivo exigible, deducidos los resultados y los incrementos y disminuciones patrimoniales pendientes de imputar a resultados, mientras que la cuenta 101, utilizable por el resto de entidades contables, recoge las aportaciones patrimoniales recibidas de su entidad o entidades propietarias.

El subgrupo 13 «Subvenciones y ajustes por cambio de valor» recoge las subvenciones que al recibirse se consideren ingresos de patrimonio neto y no ingresos del ejercicio, y los ajustes en el valor razonable de determinados activos (activos financieros e inmovilizado tangible).

Los nuevos subgrupos 16 «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» y 17 «Deudas a largo plazo con otras entidades» recogen el endeudamiento a largo plazo no formalizado mediante emisiones en masa, desagregado entre el existente con entidades del grupo, multigrupo y asociadas y el mantenido con otras entidades. También en estos subgrupos se recogen las deudas por subvenciones calificadas de reintegrables que pueden surgir como consecuencia del novedoso tratamiento contable que tienen las subvenciones recibidas.

En el subgrupo 18 «Fianzas y depósitos recibidos y ajustes por periodificación a largo plazo» se incluye la cuenta 186 «Ingresos anticipados a largo plazo» para recoger ingresos contabilizados en el ejercicio o en ejercicios anteriores cuyo devengo sea a largo plazo.

Grupo 2. «Activo no corriente»:

El subgrupo 21 «Inmovilizaciones materiales» incluye los elementos patrimoniales (infraestructuras, patrimonio histórico, bienes comunales) que en el PCN'04 se incluían en el antiguo subgrupo 20 «Inversiones destinadas al uso general». En el nuevo Plan estos bienes se consideran inmovilizado material y no se dan de baja en contabilidad cuando entran en funcionamiento, dado que cumplen la definición de activo.

Se incluye un nuevo subgrupo 22 «Inversiones inmobiliarias» para recoger aquellos bienes inmuebles que estén dedicados a obtener flujos de efectivo mediante su arrendamiento o venta, y no a la producción o suministro de bienes o servicios ni a fines administrativos.

–El subgrupo 23 «Inversiones gestionadas para otros entes públicos» del PCN'04 se suprime y estos bienes pasan a contabilizarse de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 11 «Existencias».

El nuevo subgrupo 23 «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso» incluye los trabajos de adaptación, construcción y montaje de los bienes que forman el inmovilizado tangible, salvo los realizados sobre bienes del patrimonio público que se incluyen en su subgrupo específico (el 24). También recoge los anticipos sobre dichos bienes.

El antiguo subgrupo 25 «Inversiones financieras permanentes» se desgaja en el nuevo PCN en dos, el 25 «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» y el 26 «Otras inversiones financieras a largo plazo», para diferenciar las inversiones financieras en entidades vinculadas a la entidad contable de aquellas inversiones en entidades que no mantienen ninguna vinculación con ella.

Los deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento que venían recogidos en la cuenta 444 del PCN'04, pasan a recogerse en cuentas representativas del inmovilizado de carácter financiero.

El subgrupo 29 «Deterioro de valor de activos no corrientes» amplía su desarrollo en cuentas para recoger todos los elementos patrimoniales susceptibles de esta corrección valorativa. Entre dichas cuentas se incluye la 299 «Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material» para recoger las correcciones de valor derivadas de la cesión gratuita del uso de elementos del inmovilizado material a terceros por un período de tiempo inferior a la vida económica del bien cedido.

Grupo 3. «Existencias y otros activos en estado de venta»:

Se crean dos subgrupos nuevos: el 37 «Activos construidos o adquiridos para otras entidades» donde se ubican las anteriores inversiones gestionadas para otros entes públicos, y el 38 «Activos en estado de venta», que recoge los activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes y que se prevé enajenar en un plazo no superior al año.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de los subgrupos 30 a 38 son orientativos, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

Grupo 4. «Acreedores y deudores»:

Las cuentas de los subgrupos 40 «Acreedores presupuestarios» y 43 «Deudores presupuestarios» se desagregan en subcuentas con el detalle contemplado en las normas de elaboración del Balance.

Se elimina el desglose en cuentas de cuatro cifras, según el tipo de liquidación, contemplado en el PCN'04 para las cuentas del subgrupo 43 «Deudores presupuestarios», aunque ello no es obstáculo para que las entidades puedan mantener dicho desglose en cuentas de cinco cifras o más, siempre respetando la desagregación en subcuentas que se contiene en el nuevo PCN.

Se incluye en el subgrupo 41 «Acreedores no presupuestarios» la cuenta 418 «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», que en el PCN'04 estaba ubicada en el subgrupo 40 «Acreedores presupuestarios».

La cuenta 444 «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento» del PCN'04 se elimina y estos deudores se trasladan a cuentas del inmovilizado no corriente de carácter financiero, para darles un encaje más apropiado dado su período de vencimiento.

En el subgrupo 45 «Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos» se distinguen dos situaciones respecto al tratamiento contable de las operaciones en el ente gestor, en función de si éste suministra a la entidad titular de los recursos toda la información sobre las operaciones de gestión que resulte necesaria para su registro en contabilidad o si, por el contrario, el ente gestor no está en condiciones de proporcionar a la entidad titular dicha información. En el caso de que el ente gestor proporcione la información necesaria para que el ente titular refleje todas las operaciones de sus recursos como si los gestionara él mismo, el ente gestor solo deberá utilizar las cuentas 453 «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar» y 456 «Entes públicos, c/c. efectivo»; en otro caso deberá utilizar el subgrupo 45 al completo, igual que en el PCN'04.

En el subgrupo 49 «Deterioro de valor de créditos» la única cuenta existente (490 «Deterioro de valor de créditos») recoge el mismo desglose contemplado para las cuentas del subgrupo 43 «Deudores presupuestarios».

Grupo 5. «Cuentas financieras»:

En los subgrupos 51 «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo, multigrupo y asociadas» y 52 «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos» se incluyen cuentas para recoger las deudas a corto plazo por subvenciones reintegrables.

Los activos financieros a corto plazo (principalmente, inversiones en patrimonio, valores representativos de deuda y créditos) se distribuyen en dos subgrupos distintos, dependiendo de que sean activos financieros de entidades vinculadas con la entidad (53 «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas»), o de que no lo sean (54 «Inversiones financieras a corto plazo»).

En el subgrupo 55 «Otras cuentas financieras» se incluye, entre otras, la cuenta 550 «Cuentas corrientes no bancarias» que recogerá, además de otras operaciones, las entregas a cuenta recibidas por el ente titular de parte del administrador de sus recursos, así como la liquidación definitiva que se practique periódicamente. Asimismo, se incluyen las cuentas 556 «Movimientos internos de tesorería» y 557 «Formalización». Estas operaciones, en el PCN'04, se incluían en el subgrupo 57 «Tesorería».

Se trasladan al subgrupo 56 «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación» los ajustes por periodificación de carácter financiero que, en el PCN'04, se registraban en el subgrupo 58 «Ajustes por periodificación».

En el subgrupo 57 «Tesorería» se crea la cuenta 577 «Activos líquidos equivalentes al efectivo» para recoger las inversiones financieras que tengan un alto grado de liquidez y, como ya se ha expuesto, las cuentas para recoger los movimientos internos de tesorería y los cobros y pagos en formalización se trasladan al subgrupo 55 «Otras cuentas financieras».

En el nuevo subgrupo 58 «Provisiones a corto plazo» se recogen aquellas obligaciones estimadas cuya cancelación se prevea en el corto plazo. Este subgrupo añade, respecto a las especificadas en el subgrupo 14 «Provisiones a largo plazo», la provisión a corto plazo para devolución de ingresos (cuenta 585), que recoge aquellas devoluciones de impuestos y de otros ingresos que la entidad espera realizar en un plazo no superior al año y en las que existe incertidumbre sobre su exacto importe o vencimiento.

Grupo 6. «Compras y gastos por naturaleza»:

Este grupo no presenta grandes novedades, a excepción de una mayor desagregación de las cuentas, en especial, las relacionadas con operaciones financieras que llegan a un desarrollo de 5 dígitos.

Grupo 7. «Ventas e ingresos por naturaleza»:

Se crea la cuenta 707 «Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades» para que el ente gestor refleje los ingresos recibidos de terceros para financiar la construcción o adquisición del bien a entregar, que dejarán de figurar contablemente como subvenciones recibidas.

En el subgrupo 75 «Transferencias y subvenciones» se crean cuentas específicas para recoger la imputación al resultado económico patrimonial de las subvenciones recibidas que originalmente han sido calificadas como ingresos de patrimonio neto.

Grupos 8. «Gastos imputados al patrimonio neto», y 9. «Ingresos imputados al patrimonio neto»:

Se crean estos dos nuevos grupos para recoger aquellas disminuciones o incrementos del patrimonio neto de la entidad que no se imputan al resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se generan.

Grupo 0. «Cuentas de control presupuestario»:

La utilización de las cuentas de control presupuestario del Grupo 0 pasa a tener carácter opcional, sin perjuicio de que las operaciones 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 oportuna su utilización, se han mantenido las cuentas y definido sus movimientos.

Quinta parte: Definiciones y relaciones contables

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 admite. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no se haya recogido de forma expresa, su registro se efectuará practicando las anotaciones contables que procedan por aplicación de 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.

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 trasgresión 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, en la emisión de pasivos financieros, en la disminución de gastos o en el incremento del patrimonio neto.

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, 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, 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.

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 de 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.

El coste amortizado de un activo financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero menos los reembolsos de principal, más o menos, según proceda, la parte que de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento se haya imputado en la cuenta de resultado económico patrimonial mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo y menos cualquier reducción de valor por deterioro reconocida mediante una cuenta correctora de su valor.

El coste amortizado de un pasivo financiero, es el importe al que inicialmente fue valorado un pasivo financiero menos los reembolsos de principal y, más o menos, según proceda, la parte que de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento se haya imputado en la cuenta de resultado económico patrimonial mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo.

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

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.

1.º 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 considerará 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) Son 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.

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, las entidades podrán incorporar al precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado con anterioridad a su puesta en condiciones de funcionamiento, de acuerdo con lo establecido en los párrafos siguientes.

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 2 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, de acuerdo con la legislación patrimonial aplicable, 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:

(a) Si en la operación no se realiza ningún intercambio de efectivo: por el valor contable del activo entregado con el límite 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 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 en virtud de contrato, convenio o acuerdo de construcción o adquisición con una entidad gestora: se valorarán por su valor razonable.

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, incrementada, 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, entre otros, el método 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. Si no pudieran determinarse de forma fiable dichos patrones de obtención de rendimientos o potencial de servicio se adoptará el método lineal de amortización.

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 deberán 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.

2.º Casos particulares de inmovilizado material: Infraestructuras, bienes comunales 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.

Bienes comunales: Aquellos bienes que aun siendo del dominio público, su aprovechamiento corresponde exclusivamente al común de los vecinos.

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, los bienes comunales y los 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 1, «Inmovilizado material».

Cuando no se puedan valorar inicialmente de forma fiable los bienes del patrimonio histórico, no serán objeto de reconocimiento en el balance, si bien se informará de los mismos en la memoria.

Cuando los bienes del patrimonio histórico tengan una vida útil ilimitada o teniéndola limitada no sea posible estimarla con fiabilidad no se les aplicará el régimen de amortización.

3. Patrimonio público del suelo.

1. Concepto.

Son activos no corrientes materializados generalmente en bienes inmuebles, afectados al destino de dicho patrimonio.

2. Reconocimiento y valoración.

Los bienes del patrimonio público del suelo 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 1, «Inmovilizado material».

3.º Patrimonio público del suelo.

1. Concepto.

Son activos no corrientes materializados generalmente en bienes inmuebles, afectados al destino de dicho patrimonio.

2. Reconocimiento y valoración.

Los bienes del patrimonio público del suelo 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 1, «Inmovilizado material».

4.º 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.

Asimismo se considerarán inversiones inmobiliarias aquellos bienes patrimoniales distintos de los que forman el patrimonio público del suelo que no se clasifiquen a su entrada en el patrimonio de la entidad como inmovilizado material.

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 1, «Inmovilizado material».

3. Reclasificaciones.

Cuando los bienes a que se refiere este apartado dejen de reunir los requisitos necesarios para ser considerados inversiones inmobiliarias deberán ser reclasificados en la rúbrica correspondiente.

La reclasificación entre inversiones inmobiliarias e inmovilizado material se registrará 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.

La reclasificación entre inversiones inmobiliarias y activos en estado de venta se registrará siguiendo los criterios previstos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 7, «Activos en estado de venta».

5.º 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.

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 la contabilidad pública. La entidad evaluará la probabilidad en la obtención de rendimientos económicos futuros o en el 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 1, «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.

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 1, «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 1, «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 se 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.º 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: 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.

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:

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

c) 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.

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

a) 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.

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

c) 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.

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 normalmente 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 1, «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.º Activos en estado de venta.

1. Concepto.

Los activos en estado de venta son activos no financieros, excluidos los del patrimonio público del suelo, clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. 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) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como en estado de venta, salvo que por hechos o circunstancias fuera del

control de la entidad, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la entidad siga comprometida con el plan de disposición del activo.

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.

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como activo en estado de venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza.

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 el 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 que deje de estar clasificado como «activo en estado de venta» por el valor contable del mismo antes de que fuera clasificado como tal, ajustado por cualquier deterioro, dotación a la amortización o revalorización, en su caso, que se hubiera reconocido si el activo no se hubiera 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.º Activos financieros.

1. Concepto.

Son activos financieros el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos a 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 entidad del grupo, entidad multigrupo y entidad asociada serán los definidos en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

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 correspondiente norma de reconocimiento y valoración.

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. Asimismo, las fianzas y depósitos constituidos mantendrán su valor inicial, salvo que se hubiesen 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 1, «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 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, sin perjuicio de lo previsto en 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 dé 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.º 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 a 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 aquéllas 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 a 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. En las operaciones de tesorería, en todo caso, y en los supuestos en que la operación de crédito se instrumente mediante un crédito de disposición gradual, se considerará que la entidad se convierte en parte obligada cuando se produzca la recepción de las disponibilidades líquidas en su tesorería.

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 correspondiente norma de reconocimiento y valoración.

4. Valoración inicial.

4.1 Pasivos financieros a coste amortizado: Con carácter general, los pasivos financieros a 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 a coste amortizado: Los pasivos financieros a 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. Asimismo, las fianzas y depósitos recibidos mantendrán su valor inicial.

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 a 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.º 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 a 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.º 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 1, «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 a 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 1, «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 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.º 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.

Los ingresos asociados al contrato o acuerdo de construcción o adquisición no tendrán, a efectos contables, la consideración de subvenciones recibidas.

En todo caso, 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».

No será de aplicación el apartado 3 «Valoración posterior» de la norma de reconocimiento y valoración n.º 11, «Existencias» para este tipo de activos.

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 la norma de reconocimiento y valoración n.º 1, «Inmovilizado material». La subvención, que en su caso se derive de la operación, se reconocerá de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 18 «Transferencias y subvenciones», cuantificándose su importe por la diferencia entre el valor del activo recibido y el de los anticipos efectuados para financiar la obra.

13.º 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 aquél 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.º 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 prorrata 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.º 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.º 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.º 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.º 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.

2. Reconocimiento.

a) Transferencias y subvenciones concedidas.

a.1) Monetarias: 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.

a.2) No monetarias o en especie: En el caso de entrega de activos, la entidad concedente deberá reconocer la transferencia o subvención concedida en el momento de la entrega al beneficiario.

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.

b.1) Transferencias recibidas: Las transferencias recibidas se reconocerán como ingreso imputable al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

Las transferencias monetarias se reconocerán simultáneamente al registro del ingreso presupuestario de conformidad con los criterios recogidos en la primera parte de este texto, relativa al marco conceptual de la contabilidad pública. No obstante, podrán reconocerse con anterioridad cuando se hayan cumplido las condiciones establecidas para su percepción.

Las transferencias recibidas en especie se reconocerán en el momento de la recepción del bien.

b.2) Subvenciones recibidas: Las subvenciones recibidas se considerarán no reintegrables y se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención a favor de dicho ente, 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. En los demás casos las subvenciones recibidas se considerarán reintegrables y se reconocerán como pasivo.

A los exclusivos efectos de su registro contable, se entenderán cumplidas las condiciones asociadas al disfrute de la subvención en los siguientes casos:

Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios, se presumirá el cumplimiento una vez realizada la inversión o el gasto, si en el momento de elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a que afecte, se está cumpliendo y no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones que afecten a los ejercicios posteriores.

En el caso de subvenciones para la construcción de activos, cuando las condiciones asociadas al disfrute exijan su finalización y puesta en condiciones de funcionamiento y su ejecución se realice en varios ejercicios, se entenderán cumplidas las condiciones siempre que en el momento de elaboración de las cuentas anuales no existan dudas razonables de que se vayan a cumplir. En este caso la subvención se considerará no reintegrable en proporción a la obra ejecutada.

Este tratamiento será de aplicación a las subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual cuando se exija la finalización de las actividades subvencionadas.

En el caso de activos recibidos como subvención en especie, el beneficiario reconocerá la subvención recibida como ingreso o pasivo, según proceda, en el momento de la recepción.

En el caso de deudas asumidas por otros entes, la entidad cuya deuda ha sido asumida deberá reconocer como ingreso 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 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:

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 por 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 al disfrute de la subvención por el ente beneficiario suponga que este deba realizar determinadas aplicaciones de fondos (gastos o inversiones), se podrá registrar como ingreso a medida que se vayan imputando a resultados los gastos derivados de esas aplicaciones de fondos.

Subvenciones por 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.

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 n.º 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.º 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 para su utilización por la entidad receptora 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 públicas entre las que no exista relación de dependencia ni sean dependientes de una misma entidad pública, y las efectuadas entre entidades públicas y entidades privadas.

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 para la entidad beneficiaria. Se presumirá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista siempre que sea ese su uso en el momento de elaborar las

cuentas anuales. 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.

En ausencia de otros valores determinados de acuerdo con los criterios establecidos en el Marco conceptual de la contabilidad pública en relación con el valor razonable, la valoración de los bienes inmuebles recibidos en adscripción o cesión se podrá realizar por el valor que a los mismos les asigne, a efectos tributarios de las transmisiones patrimoniales, la Comunidad Autónoma en la que radiquen.

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.º 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.º 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.º 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.º 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 de Cuentas.

2.º Formulación de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por la entidad en el plazo establecido por la legislación vigente.

2. Las cuentas anuales se referirán al año natural, 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.

3.º Estructura de las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las entidades deberán adaptarse a los modelos establecidos en este Plan de Cuentas.

4.º Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A efectos de la presentación de las cuentas anuales se tendrán en cuenta los conceptos de «entidad del grupo, entidad multigrupo y entidad asociada» que se definen en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

5.º 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 del 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. Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.

6.º 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. Los desembolsos pendientes sobre participaciones minorarán la partida del activo en la que figure la correspondiente inversión financiera.

4. 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 o no por la entidad.

5. La partida 1, «Deudores por operaciones de gestión», del epígrafe, B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo», del activo incluirá todos los deudores de carácter presupuestario excepto los de naturaleza financiera del capítulo 5 «Ingresos patrimoniales», los del capítulo 6 de enajenación de inversiones reales y los de los capítulos 8 y 9 de activos y pasivos financieros, respectivamente. También se incluirán los deudores de carácter no presupuestario que a su vencimiento se conviertan en deudores presupuestarios incluidos en esta partida.

En todo caso, los deudores presupuestarios y no presupuestarios derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades se incluirán en esta partida.

6. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a cobrar», del epígrafe B.III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo», del activo, se incluirán los deudores presupuestarios derivados del capítulo 9 «Pasivos financieros», además de los deudores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otras partidas del balance.

7. El epígrafe A.VII del activo, «Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo» incluirá las cuentas deudoras del epígrafe B.III. del activo con vencimiento superior a un año.

8. Los epígrafes B.IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y B.V, «Inversiones financieras a corto plazo», del activo, incluirán los activos financieros derivados del capítulo 8 «Activos financieros», así como los derivados de ingresos de naturaleza financiera del capítulo 5 «Ingresos patrimoniales» y los derivados del capítulo 6 «Enajenación de inversiones reales» cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades, con independencia de que estén vencidos o no y por tanto clasificados en cuentas de deudores presupuestarios o no presupuestarios. También se incluirán en estos epígrafes aquellos activos financieros similares a los citados que se encuentren clasificados en cuentas de deudores no presupuestarios de tesorería.

9. 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 del pasivo, «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados».

10. 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 derivados del capítulo 9 «Pasivos financieros», así como los derivados del capítulo 3 «Gastos financieros» y los derivados del capítulo 6 «Inversiones reales» cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades, con independencia de

que estén vencidos o no y por tanto clasificados en cuentas de acreedores presupuestarios o no presupuestarios. También se incluirán en estos epígrafes aquellos pasivos financieros similares a los citados que se encuentren clasificados en cuentas de acreedores no presupuestarios de tesorería.

11. La partida 1, «Acreedores por operaciones de gestión», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo», del pasivo, incluirá todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los relativos al capítulo 3 «Gastos financieros», al capítulo 6 «Inversiones reales» y a los capítulos 8 y 9 de activos y pasivos financieros, respectivamente. También se incluirán los acreedores de carácter no presupuestario que a su vencimiento se conviertan en acreedores presupuestarios incluidos en esta partida.

En todo caso, los acreedores presupuestarios y no presupuestarios derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades se incluirán en esta partida.

12. Dentro de la partida 2, «Otras cuentas a pagar», del epígrafe C.IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo», del pasivo, se incluirán los acreedores presupuestarios derivados del capítulo 8 «Activos financieros», además de los acreedores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otras partidas del balance.

13. El epígrafe B.IV del pasivo, «Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo» incluirá las cuentas acreedoras del epígrafe C.IV del pasivo con vencimiento superior a un año.

14. 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.

7.º 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 urbanísticos, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejará en la cuenta del resultado económico patrimonial por su importe neto.

3. Las transferencias y subvenciones recibidas se imputarán al resultado económico patrimonial de acuerdo con la correspondiente norma de reconocimiento y valoración y se reflejarán en las siguientes partidas:

- a) Las subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio, las transferencias y 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 no corrientes de carácter amortizable (materiales, intangibles, inversiones inmobiliarias y patrimonio público del suelo), las recibidas para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial de los anteriores y las recibidas para financiar activos no corrientes y no amortizables que exijan realizar determinadas aplicaciones de fondos figurarán en la partida 2.b), «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero».

- c) Las subvenciones recibidas para financiar activos corrientes distintos de los construidos o adquiridos para otras entidades o gastos corrientes de ejecución plurianual se reflejarán en la partida 2.c), «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras».

d) Si los activos a que se refiere el apartado b) anterior se enajenaran o dieran de baja, las subvenciones recibidas para su financiación que estuvieran pendientes de imputación a resultados se reflejarán 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 para el inmovilizado no financiero». En esta misma partida figurarán las subvenciones recibidas para financiar activos no corrientes y no amortizables y activos en estado de venta.

e) Cuando la subvención financie un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en la partida 21, «Subvenciones para la financiación de operaciones financieras».

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 la partida 3.c), «Ventas y prestaciones de servicios. Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades». 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, así como los originados por la enajenación de inversiones inmobiliarias o de patrimonio público del suelo 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 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 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.

8. Los resultados originados fuera de la actividad normal de la entidad así como de su control, como por ejemplo, las multas o sanciones soportadas se incluirán en la partida 14, «Otras partidas no ordinarias», informando de ello en la memoria.

9. 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 y pasivos financieros».

10. La línea «+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior» recogerá los ajustes derivados de un error material o un cambio de criterio en el resultado del ejercicio anterior que no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, y sólo admitirá importe (positivo o negativo) en la columna correspondiente al ejercicio anterior al de referencia de las cuentas. El importe de esta misma columna correspondiente a la última línea «Resultado del ejercicio anterior ajustado» se obtendrá por agregación del importe de la línea de «+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior» y del importe de la línea «IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio».

11. El importe de las cuentas con saldo acreedor figurará con signo positivo y el de las cuentas con saldo deudor con signo negativo.

8.º 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 patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, en las que éstas 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 del «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.

La partida II. 4 «Subvenciones recibidas» podrá tener signo positivo o negativo, al recoger las subvenciones imputadas a patrimonio neto, así como las devoluciones de las mismas cuando aún no hubieran sido imputadas totalmente al resultado económico patrimonial.

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 de Cuentas.

3. En la tercera parte, «Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias», se presentarán 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.

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.

9.º 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 fácilmente convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo 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.

También forman parte de estos flujos los cobros derivados de la venta de activos en estado de venta y 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 agrupación cuando no sea posible su clasificación en una de las tres agrupaciones 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 incluyan 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 denominada «Unidad de actividad» en las actividades de inversión, en el epígrafe de cobros o en el de pagos según corresponda.

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 los perceptores de pagos a justificar y los cajeros de caja fija 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 podrán no realizar las anteriores reclasificaciones cuando los importes pendientes de clasificar en uno u otro caso sean escasamente significativos.

10.º 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.

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. La liquidación del Presupuesto de gastos se presentará, además, agrupando los créditos en función de los niveles de vinculación jurídica, es decir, resumida por bolsas de vinculación jurídica de los créditos.

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 previsión», se recogerá la diferencia entre los derechos reconocidos netos y las previsiones de ingreso definitivas.

El Resultado presupuestario del ejercicio es la diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo período y deberá, en su caso, ajustarse en función de las obligaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales y de las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada.

Los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas que conforman el resultado presupuestario se presentarán en las siguientes agrupaciones:

- a) Operaciones corrientes: operaciones imputadas a los capítulos 1 a 5 del Presupuesto.
- b) Operaciones de capital: operaciones imputadas a los capítulos 6 y 7 del Presupuesto.
- c) Activos financieros: operaciones imputadas al capítulo 8 del Presupuesto.
- d) Pasivos financieros: operaciones imputadas al capítulo 9 del Presupuesto.

11.º 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:

a) 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 sí 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.

b) 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.

c) Cuando en los apartados de la Memoria se incluyan cuadros para reflejar toda o parte de la información que se solicita será obligatoria su cumplimentación.

d) La información contenida en la Memoria relativa al Estado de liquidación del Presupuesto se presentará con el mismo nivel de desagregación que éste.

e) Con carácter general, en relación con la nota 20. «Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos», las entidades contables que administren recursos por cuenta de otros entes públicos sólo vendrán obligadas a cumplimentar la información relativa a «1. Obligaciones derivadas de la gestión», así como la información relativa a «2. Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo» en el caso de que efectúen entregas a cuenta a las entidades titulares.

Además, vendrán obligadas a cumplimentar la información relativa a «3. Desarrollo de la gestión» cuando no hubieran suministrado a las entidades titulares de los recursos la información necesaria para que éstas hubiesen incorporado a su presupuesto todas las operaciones derivadas de la gestión realizada.

f) La información contenida en las notas 26. «Información sobre el coste de las actividades» y 27. «Indicadores de gestión» se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior.

Para la confección de la información a que se refieren las citadas notas se tendrán en cuenta los criterios establecidos en los documentos «Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas» (IGAE 2004) y «Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público» (IGAE 2007), publicados en el portal de la Administración Presupuestaria en internet (www.pap.minhap.gob.es, apartado Intervención General de la Administración del Estado), así como en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

2. MODELOS DE CUENTAS ANUALES

Balance

N.º CUENTA	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1	Nº CUENTA	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
	A) Activo no corriente					A) Patrimonio neto			
	I. Inmovilizado intangible					I. Patrimonio generado			
200, 201 (2800) (2801)	1. Inversión en investigación y desarrollo				100, 101	1. Resultados de ejercicios anteriores			
203 (2803) (2903)	2. Propiedad industrial e intelectual				120 129	2. Resultado del ejercicio			
206 (2806) (2906)	3. Aplicaciones informáticas				136 133	III. Ajustes por cambios de valor			
207 (2807) (2907)	4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos				134 130, 131, 132	1. Inmovilizado no financiero			
208, 209 (2809) (2909)	5. Otro inmovilizado intangible					2. Activos financieros disponibles para la venta			
210 (2810) (2910) (2990)	II. Inmovilizado material					3. Operaciones de cobertura			
211 (2811) (2911) (2991)	1. Terrenos				14	IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados			
212 (2812) (2912) (2992)	2. Construcciones				15 170, 177	B) Pasivo no corriente			
213 (2813) (2913) (2993)	3. Infraestructuras				176 173, 174, 178 179, 180, 185 16	I. Provisiones a largo plazo			
214, 215, 216, 217, 218, 219 (2814) (2815) (2816) (2817) (2818) (2819) (2914) (2915) (2916) (2917) (2918) (2919) (2999)	4. Bienes del patrimonio histórico					II. Deudas a largo plazo			
2300, 2310, 232 (233, 234, 235) (237, 238, 2390)	5. Otro inmovilizado material				172 186	1. Obligaciones y otros valores negociables			
	6. Inmovilizado material en curso y anticipos				58 50 520, 521, 527 526 4003, 4013 4133, 4183 523, 524, 528 529, 560, 561	2. Deudas con entidades de crédito			
						3. Derivados financieros			
						4. Otras deudas			
						III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo			
						IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo			
						V. Ajustes por periodificación a largo plazo			
						C) Pasivo corriente			
						I. Provisiones a corto plazo			
						II. Deudas a corto plazo			
						1. Obligaciones y otros valores negociables			
						2. Deudas con entidades de crédito			
						3. Derivados financieros			
						4. Otras deudas			

N.º CUENTA	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1	Nº CUENTA	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1	
220 (2820) (2920)	III. Inversiones inmobiliarias 1. Terrenos				4002, 4012 4132, 4182 51	III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo				
221 (2821) (2921)										2. Construcciones
2301, 2311 2391										3. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos
240 (2840) (2930)	IV. Patrimonio público del suelo 1. Terrenos				4000, 4010 411, 4130 416, 4180 522 4001, 4011 410, 4131, 414, 4181	IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo 1. Acreedores por operaciones de gestión				
241 (2841) (2931)										2. Construcciones
243,244,248										3. En construcción y anticipos
249 (2849) (2939)										4. Otro patrimonio público del suelo
2500, 2510 (2940)	V. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas 1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades de derecho público				485, 568	V. Ajustes por periodificación a corto plazo				
2501, 2511 (259) (2941)										2. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades
2502, 2512 (2942)										3. Inversiones financieras en patrimonio de otras entidades
252, 253, 255 (295) (2960)										4. Créditos y valores representativos de deuda
257, 258 (2961) (2962)										5. Otras inversiones financieras
260 (269) 261,2620,2629 264,266,267 (297) (2980)	VI. Inversiones financieras a largo plazo 1. Inversiones financieras en patrimonio									
										2. Créditos y valores representativos de deuda

N.º CUENTA	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1	Nº CUENTA	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
263	3. Derivados financieros								
268, 27 (2981) (2982)	4. Otras inversiones financieras								
2621, (2983)	VII. Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo								
38 (398)	B) Activo corriente								
37	I. Activos en estado de venta								
	II. Existencias								
	1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades								
30, 35 (390) (395)	2. Mercaderías y productos terminados								
31, 32, 33, 34 36 (391) (392)	3. Aprovisionamientos y otros								
(393) (394) (396)									
4300, 4310	III. Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo								
4430, 446 (4900)	1. Deudores por operaciones de gestión								
4301, 4311 4431, 440, 441,	2. Otras cuentas a cobrar								
442, 449, (4901)									
550, 555, 558	3. Administraciones públicas								
47	4. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos								
45									
530, 531 (539) (594)	IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas								
4302, 4312 4432, (4902)	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas								
	2. Créditos y valores representativos de deuda								

N.º CUENTA	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1	Nº CUENTA	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
532, 533, 535 (595) (5960)	3. Otras inversiones								
536, 537, 538 (5961) (5962)									
	V. Inversiones financieras a corto plazo								
540 (549)	1. Inversiones financieras en patrimonio								
4303, 4313	2. Créditos y valores representativos de deuda								
4433, (4903)									
541, 542, 544									
546, 547									
(597) (5980)									
543	3. Derivados financieros								
545, 548, 565	4. Otras inversiones financieras								
566 (5981)									
(5982)									
480, 567	VI. Ajustes por periodificación								
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes								
577	1. Otros activos líquidos equivalentes								
556, 570, 571	2. Tesorería								
573, 574, 575									
	TOTAL ACTIVO (A+B)					TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)			

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

N.º CUENTA		NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
	1. Ingresos tributarios y urbanísticos			
72,73	a) Impuestos			
740,742	b) Tasas			
744	c) Contribuciones especiales			
745, 746	d) Ingresos urbanísticos			
	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 y prestaciones de servicios			
700,701,702,703,704	a) Ventas			
741,705	b) Prestación de servicios			
707	c) Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades			
71, 7940 (6940)	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
780,781,782,783784	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)	a) Sueldos, salarios y asimilados			
(642),(643),(644)(645)	b) Cargas sociales			
(65)	9. Transferencias y subvenciones concedidas			
	10. Aprovisionamientos			
(600),(601),(602)(605), (607), 61	a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos			
(6941), (6942)(6943)	b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			
7941,7942,7943	11. Otros gastos de gestión ordinaria			
(62)	a) Suministros y servicios exteriores			
(63)	b) Tributos			
(676)	c) Otros			
(68)	12. Amortización del inmovilizado			

N.º CUENTA		NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
	B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)			
	I. Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)			
(690),(691),(692) (693),(6948) 790,791,792,793 7948, 799 770,771,772,773 774, (670), (671) (672),(673) (674) 7531	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta a) Deterioro de valor b) Bajas y enajenaciones c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
775,778 (678)	14. Otras partidas no ordinarias a) Ingresos b) Gastos			
	II. Resultado de las operaciones no financieras (I +13+14)			
7630 760 7631,7632 761,762,769 76454, (66454) (663) (660),(661),(662) (669), 76451 (66451) 785,786,787, 788 789 7646 (6646),76459 (66459) 7640,7642,76452, 76453,(6640),(6642) (66452), (66453) 7641, (6641) 768, (668) 796,7970,766 (6960),(6961),(6962) (6970),(666),7980, 7981, 7982, (6980), (6981) (6982),(6670) 765,7971, 7983, 7984,7985,(665), (6671),(6963),(6971) (6983),(6984),(6985) 755, 756	15. Ingresos financieros a) De participaciones en instrumentos de patrimonio a.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas a.2) En otras entidades b) De valores representativos de deuda, de créditos y de otras inversiones financieras b.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas b.2) Otros 16. Gastos financieros a) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas b) Otros 17. Gastos financieros imputados al activo 18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros a) Derivados financieros b) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados c) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta 19. Diferencias de cambio 20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros a) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas b) Otros 21. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras			

N.º CUENTA		NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
	III. Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)			
	IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)			
	+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior			
	Resultado del ejercicio anterior ajustado (IV + Ajustes)			

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	NOTAS EN MEMORIA	I. Patrimonio	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Subvenciones recibidas	TOTAL
PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX-1						
AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES						
PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO 20XX (A+B)						
VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO 20XX						
1. Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio						
2. Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias						
3. Otras variaciones del patrimonio neto						
PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX (C+D)						

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
129	I. Resultado económico patrimonial			
	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
	1. Inmovilizado no financiero			
920	1.1 Ingresos			
(820), (821) (822)	1.2 Gastos			
	2. Activos y pasivos financieros			
900, 991	2.1 Ingresos			
(800), (891)	2.2 Gastos			
	3. Coberturas contables			
910	3.1 Ingresos			
(810)	3.2 Gastos			
94	4. Subvenciones recibidas			
	Total (1+2+3+4)			
	III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta:			
	1. Inmovilizado no financiero			
(823)	2. Activos y pasivos financieros			
(802), 902, 993	3. Coberturas contables			
(8110) 9110	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. Subvenciones recibidas			
	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	20XX	20XX-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	20XX	20XX-1
I. Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial (1+2+3)			
1. Transferencias y subvenciones			
1.1 Ingresos			
1.2 Gastos			
2. Prestación de servicios y venta de bienes			
2.1 Ingresos			
2.2 Gastos			
3. Otros			
3.1 Ingresos			
3.2 Gastos			
II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2)			
1. Subvenciones recibidas			
2. Otros			
TOTAL (I+II)			

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN			
A) Cobros:			
1. Ingresos tributarios y urbanísticos			
2. Transferencias y subvenciones recibidas			
3. Ventas 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. Unidad de actividad			
4. Otros cobros de las actividades de inversión			
D) Pagos:			
5. Compra de inversiones reales			
6. Compra de activos financieros			
7. Unidad de actividad			
8. Otros pagos de las actividades de inversión			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)			
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
E) Aumentos en el patrimonio:			
1. Cobros por 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			

	NOTAS EN MEMORIA	20XX	20XX-1
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			

II. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PREVISIONES PRESUPUESTARIAS			DERECHOS RECONOCIDOS (4)	DERECHOS ANULADOS (5)	DERECHOS CANCELADOS (6)	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS (7=4-5-6)	RECAUDACIÓN NETA (8)	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE (9=7-8)	EXCESO / DEFECTO PREVISIÓN (10=7-3)
		INICIALES (1)	MODIFICACIONES (2)	DEFINITIVAS (3=1+2)							
TOTAL											

III. RESULTADO PRESUPUESTARIO

CONCEPTOS	DERECHOS RECONOCIDOS NETOS	OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS	AJUSTES	RESULTADO PRESUPUESTARIO
a) Operaciones corrientes.....				
b) Operaciones de capital.....				
1. Total operaciones no financieras (a+b).....				
c) Activos financieros.....				
d) Pasivos financieros.....				
2. Total operaciones financieras (c+d).....				
I. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO (I = 1+2).....				
<u>AJUSTES:</u>				
3. Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales.....				
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. Patrimonio público del suelo.
7. Inversiones inmobiliarias.
8. Inmovilizado intangible.
9. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.
10. Activos financieros.
11. Pasivos financieros.
12. Coberturas contables.
13. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
14. Moneda extranjera.
15. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.
16. Provisiones y contingencias.
17. Información sobre medio ambiente.
18. Activos en estado de venta.
19. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial.
20. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
21. Operaciones no presupuestarias de tesorería.
22. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación.
23. Valores recibidos en depósito.
24. Información presupuestaria.
25. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios.
26. Información sobre el coste de las actividades.
27. Indicadores de gestión.
28. Hechos posteriores al cierre.

1. Organización y Actividad.

Se informará sobre:

1. Población oficial y cuantos otros datos de carácter socioeconómico contribuyan a la identificación de la entidad.
2. Norma de creación de la entidad (no será necesario informar acerca de la norma de creación del Municipio, la Provincia y la Isla).
3. Actividad principal de la entidad (no será necesario informar acerca de la actividad de la Administración General del Municipio, la Provincia y la Isla), su régimen jurídico, económico-financiero y de contratación. En el supuesto de servicios públicos gestionados de forma indirecta, se indicará la forma de gestión.
4. Descripción de las principales fuentes de ingresos y, en su caso, tasas y precios públicos percibidos.
5. Consideración fiscal de la entidad a efectos del impuesto de sociedades y, en su caso, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.
6. Estructura organizativa básica, en sus niveles político y administrativo.
7. Número medio de empleados durante el ejercicio y a 31 de diciembre, tanto funcionarios como personal laboral, distinguiendo por categorías y sexos.
8. Identificación, en su caso, de la entidad o entidades propietarias y porcentaje de participación de éstas en el patrimonio de la entidad contable.
9. Identificación, en su caso, de las entidades del grupo, multigrupo y asociadas de las que forme parte la entidad contable, indicando su actividad (excepto del Municipio, la Provincia y la Isla) así como el porcentaje de participación en el capital social o patrimonio de cada una de ellas.

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 la gestión indirecta: 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 convenios: el objeto, el plazo y las transferencias o subvenciones comprometidas durante la vida del convenio.
3. 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.
4. 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) 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.
 - b) 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) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.
 - b) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación o, en su caso, de 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. Patrimonio público del suelo; especificando para los terrenos, construcciones y demás bienes y derechos integrantes de este patrimonio los criterios señalados en el apartado 1 anterior.
3. Inversiones inmobiliarias; señalando el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado 1 anterior.
4. 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.

5. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de los contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.
6. 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.
7. 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.
8. 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.
9. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, los seguidos sobre correcciones valorativas.
10. 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.
11. 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.
12. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados.
13. 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.
14. Transferencias y subvenciones; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.
15. 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.
16. Activos en estado de venta: se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos.

Opcionalmente, esta información podrá incluirse en aquellas notas de la Memoria que correspondan a los elementos patrimoniales afectados.

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) 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.
- g) Identificación de los entes a los que se hayan entregado bienes en adscripción durante el ejercicio.
- h) Identificación de los bienes recibidos en cesión durante el ejercicio.
- i) Identificación de los entes a los que se hayan entregado bienes en cesión durante el ejercicio.
- j) 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.
- k) Se informará de los bienes que se encuentren destinados al uso general, distinguiendo entre infraestructuras, bienes comunales y bienes del patrimonio histórico, desglosando la información por tipos en el primer y segundo caso, y para el caso de los bienes del patrimonio histórico, distinguiendo, al menos, entre construcciones y el resto.
- l) Valor activado en el ejercicio de los bienes construidos por la entidad, cuando sea de un importe significativo.
- m) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material, tal como garantías, restricciones de titularidad, litigios y situaciones análogas.

6. Patrimonio público del suelo.

Se dará la información requerida en la nota anterior.

7. Inversiones inmobiliarias.

Se dará la información requerida en la nota 5 relativa al inmovilizado material.

8. 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:
- a) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados en los diferentes tipos de elementos.
 - b) 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.
 - c) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.
 - d) 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.
 - e) 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.
 - f) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible, tal como garantías, restricciones de titularidad, litigios y situaciones análogas.

9. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.

Los arrendatarios suministrarán la siguiente información:

- Para cada clase de activos, el 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, inmovilizado intangible y patrimonio público del suelo.

10. Activos financieros.

Para los activos financieros, excepto los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual¹, el efectivo y otros activos líquidos equivalentes, 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:

¹ Se considerarán créditos derivados de operaciones habituales los incluidos en los epígrafes A.VII "Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo" y B.III "Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo" del balance.

CLASES CATEGORIAS	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	
	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1
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 nº 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:

MOVIMIENTO Cuentas Correctoras	SALDO INICIAL	DISMINUCIONES DE VALOR POR DETERIORO CREDITICIO DEL EJERCICIO	REVERSIÓN DEL DETERIORO CREDITICIO EN EL EJERCICIO	SALDO FINAL
CLASES DE ACTIVOS FINANCIEROS				
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 nº 8, "Activos financieros".
- b) Los ingresos 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.

11. Pasivos financieros.

Para los pasivos financieros, excepto para las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad² 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 nº 9, "Pasivos financieros", que tendrá la estructura que figura en el estado 1 c) Resumen por categorías.

² Se considerarán cuentas a pagar por operaciones habituales las incluidas en los epígrafes B.IV "Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo" y C.IV "Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo" del balance.

a) DEUDAS AL COSTE AMORTIZADO.
1. SITUACIÓN Y MOVIMIENTOS DE LAS DEUDAS

IDENTIFICACIÓN DEUDA	DEUDA AL 1 ENERO		CREACIONES		INTERESES DEVENGADOS SEGUN 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)+(8)	INTERESES EXPLÍCITOS (13)=(2)+(5)-(7)+(9)
TOTAL													

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		DEUDA AL 31 DICIEMBRE	
	VALOR EX-CUPÓN (1)	INTERESES EXPLÍCITOS (2)	EFFECTIVO (3)	GASTOS (4)				DEL VALOR EX-CUPÓN (8)	DE INTERESES EXPLÍCITOS (9)	DISMINUCIONES (10)	VALOR EX-CUPÓN (11)=(1)+(3)+(7)+ (8)-(10)
TOTAL											

c) RESUMEN POR CATEGORÍAS.

CLASES CATEGORÍAS	LARGO PLAZO						CORTO PLAZO					
	OBLIGACIONES Y OTROS VALORES NEGOCIABLES		DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OTRAS DEUDAS		OBLIGACIONES Y OTROS VALORES NEGOCIABLES		DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OTRAS DEUDAS	
	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-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 OTROS VALORES NEGOCIABLES	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 OTROS VAL. NEGOC.				
DEUDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO				
OTRAS DEUDAS				
TOTAL IMPORTE				
% DE PASIVOS FINANCIEROS A TIPO DE INTERÉS FIJO O VARIABLE SOBRE EL TOTAL				

4. Avales y otras garantías concedidas.

garantizado, detallando su evolución durante el ejercicio, y de las provisiones netas (dotaciones menos reversiones) que se hayan dotado, de acuerdo con el detalle del cuadro que se adjunta.

- b) Para cada aval ejecutado en el año, distinguiendo los relativos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas del resto, se informará de los pagos efectuados por razón de la ejecución, indicando las aplicaciones presupuestarias (o conceptos no presupuestarios) a que se hubieran imputado, de acuerdo con el detalle del cuadro que se adjunta.
- c) Asimismo, se informará de las cantidades percibidas por la entidad durante el ejercicio como consecuencia de avales ejecutados en el año o en años anteriores, y de las aplicaciones presupuestarias (o conceptos no presupuestarios) a las que se hubieran imputado, distinguiendo las relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas del resto, de acuerdo con el detalle del cuadro que se adjunta.

La misma información que para los avales se presentará en relación con otras garantías que hubiera concedido la entidad contable.

4. AVALES Y OTRAS GARANTÍAS CONCEDIDAS

a) AVALES CONCEDIDOS.

IDENTIFICACIÓN AVAL	ENTIDAD AVALADA		FECHA CONCESIÓN AVAL	FECHA VENCIMIENTO AVAL	FINALIDAD AVAL	AVALES PENDIENTES A 1 DE ENERO	AVALES CONCEDIDOS EN EL EJERCICIO	AVALES CANCELADOS EN EL EJERCICIO			AVALES PENDIENTES A 31 DE DICIEMBRE	PROVISIONES	
	NIF	DENOMINACIÓN						POR EJECUCIÓN	POR OTRAS CAUSAS	TOTAL		EJERCICIO	ACUMULADA
SUBTOTAL ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS													
SUBTOTAL OTRAS ENTIDADES													
TOTAL													

b) AVALES EJECUTADOS.

IDENTIFICACIÓN AVAL	ENTIDAD AVALADA		FECHA CONCESIÓN AVAL	FECHA VENCIMIENTO AVAL	FINALIDAD AVAL	AVALES CANCELADOS EN EL EJERCICIO POR EJECUCIÓN	APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	CONCEPTO NO PRESUPUESTARIO
	NIF	DENOMINACIÓN						
SUBTOTAL ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS								
SUBTOTAL OTRAS ENTIDADES								
TOTAL								

c) AVALES REINTEGRADOS.

AÑO DE EJECUCIÓN	IMPORTE REINTEGRADO EN EL EJERCICIO	APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	CONCEPTO NO PRESUPUESTARIO
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.

12. 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.

13. 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 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.

14. Moneda extranjera.

Se informará sobre:

1. Importe global, a nivel de 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.

15 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, el criterio de imputación a resultados y los importes imputados.
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. En particular, las entidades que construyan o adquieran activos para otros entes públicos informarán de los ingresos asociados al contrato o acuerdo de construcción o adquisición, cuyo importe sea significativo, indicando al menos su importe y características, así como el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para su obtención.

16. 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 epígrafe 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.

17. Información sobre medio ambiente.

Se informará sobre:

- 1. Las obligaciones reconocidas en el ejercicio con cargo a cada grupo de programas de la política de gasto 17, "Medio Ambiente".
- 2. Importe de los beneficios fiscales por razones medioambientales que afecten a los tributos propios.

18. 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.

19. 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.

Para la elaboración de esta información se tendrán en cuenta las siguientes normas:

- a) Los ingresos totales se agruparán en las tres categorías siguientes:
 - Ingresos de gestión ordinaria.
 - Ingresos financieros.
 - Otros ingresos.
- b) Para la presentación de los gastos habrá que distinguir entre gastos que constituyan a su vez gastos presupuestarios y gastos que no sean gastos presupuestarios:
 - Los gastos que a su vez constituyan gastos presupuestarios se presentarán distribuidos entre los grupos de programas presupuestarios a que correspondan.
 - Los gastos que no constituyan gastos presupuestarios del ejercicio se distribuirán entre los grupos de programas en función de criterios objetivos que relacionen dichos gastos con cada grupo de programas o, en ausencia de dichos criterios, en la proporción que, sobre el gasto total que constituya a su vez gasto presupuestario, suponga cada uno de los grupos de programas.

La información de la cuenta del resultado económico patrimonial por actividades se estructurará de acuerdo con el siguiente modelo:

GASTOS (GRUPO DE PROGRAMAS)	EJERCICIO 20XX	EJERCICIO 20XX-1	INGRESOS	EJERCICIO 20XX	EJERCICIO 20XX-1
			- Ingresos de gestión ordinaria - Ingresos financieros - Otros ingresos		
TOTAL			TOTAL		

20. 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 se indica en los cuadros correspondientes:

1. Obligaciones derivadas de la gestión.

Esta información se presentará para cada entidad titular y por cada uno de los conceptos representativos de los recursos gestionados.

2. Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo.

Esta información se presentará para cada entidad titular.

3. Desarrollo de la gestión:

- a) Resumen.
- b) Derechos anulados.
- c) Derechos cancelados.
- d) Devoluciones de ingresos

Esta información se presentará para cada uno de los conceptos representativos de los recursos gestionados.

La cumplimentación de esta información sobre el desarrollo de la gestión sólo será obligatoria en el caso previsto en la norma e) de elaboración de la memoria.

OPERACIONES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS

1. OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA GESTIÓN

ENTE TITULAR	CONCEPTO		PENDIENTE DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	RECAUDACIÓN LÍQUIDA	REINTEGROS	TOTAL A PAGAR	PAGOS REALIZADOS	PENDIENTE DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
	DENOMINACIÓN	CÓDIGO							
TOTAL ENTE TITULAR									
TOTAL ENTE TITULAR									
TOTAL									

2. ENTES PÚBLICOS, CUENTAS CORRIENTES EN EFECTIVO

ENTE TITULAR		CARGO			ABONO			SALDO A 31 DE DICIEMBRE	
NIF	DENOMINACIÓN	SALDO INICIAL DEUDOR	PAGOS	TOTAL CARGO	SALDO INICIAL ACREEDOR	COBROS	TOTAL ABONO	DEUDOR	ACREEDOR
TOTAL									

3. DESARROLLO DE LA GESTIÓN

a) RESUMEN

CONCEPTO		DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	DERECHOS RECONOCIDOS	DERECHOS ANULADOS	DERECHOS CANCELADOS	RECAUDACIÓN NETA	DERECHOS PENDIENTES DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
CÓDIGO	DESCRIPCIÓN							
TOTAL								

b) DERECHOS ANULADOS

CONCEPTO		ANULACIÓN DE LIQUIDACIONES	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS	TOTAL DERECHOS ANULADOS
CÓDIGO	DESCRIPCIÓN			
TOTAL				

c) DERECHOS CANCELADOS

CONCEPTO		COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	PRESCRIPCIONES	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS
CÓDIGO	DESCRIPCIÓN					
TOTAL						

d) DEVOLUCIONES DE INGRESOS

CONCEPTO		PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL Y ANULACIONES	RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEVOLUCIONES RECONOCIDAS	PRESCRIPCIONES	PAGADAS EN EL EJERCICIO	PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
CÓDIGO	DESCRIPCIÓN							
TOTAL								

21. 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 cobros y pagos 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.
2. Estado de acreedores no presupuestarios.
3. Estado de partidas pendientes de aplicación:
 - a) Cobros pendientes de aplicación.
 - b) Pagos pendientes de aplicación.

En dichos estados se presentará para las distintas cuentas y conceptos de operaciones no presupuestarias en que se desarrollen, el detalle de las realizadas en el ejercicio, mostrando su situación y movimientos, de acuerdo con los cuadros adjuntos correspondientes.

OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS DE TESORERÍA

1. ESTADO DE DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS

CUENTA	CONCEPTO		SALDO A 1 ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	CARGOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEUDORES	ABONOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	DEUDORES PENDIENTES DE COBRO A 31 DICIEMBRE
	CÓDIGO	DESCRIPCIÓN						
TOTAL CUENTA								
TOTAL CUENTA								
TOTAL								

2. ESTADO DE ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS

CUENTA	CONCEPTO		SALDO A 1 ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	ABONOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL ACREEDORES	CARGOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	ACREEDORES PENDIENTES DE PAGO A 31 DICIEMBRE
	CÓDIGO	DESCRIPCIÓN						
TOTAL CUENTA								
TOTAL CUENTA								
TOTAL								

3. ESTADO DE PARTIDAS PENDIENTES DE APLICACIÓN

a) COBROS PENDIENTES DE APLICACIÓN

CUENTA	CONCEPTO		COBROS PENDIENTES DE APLICACIÓN A 1 ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	COBROS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL COBROS PENDIENTES APLICACIÓN	COBROS APLICADOS EN EL EJERCICIO	COBROS PENDIENTES APLICACIÓN A 31 DICIEMBRE
	CÓDIGO	DESCRIPCIÓN						
TOTAL CUENTA								
TOTAL CUENTA								
TOTAL								

b) PAGOS PENDIENTES DE APLICACIÓN

CUENTA	CONCEPTO		PAGOS PENDIENTES DE APLICACIÓN A 1 ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	PAGOS REALIZADOS EN EL EJERCICIO	TOTAL PAGOS PENDIENTES APLICACIÓN	PAGOS APLICADOS EN EL EJERCICIO	PAGOS PENDIENTES APLICACIÓN A 31 DICIEMBRE
	CÓDIGO	DESCRIPCIÓN						
TOTAL CUENTA								
TOTAL CUENTA								
TOTAL								

22. 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	ÚNICO CRITERIO	TOTAL	MULTIPLIC. CRITERIO	ÚNICO CRITERIO	TOTAL	CON PUBLICIDAD	SIN PUBLICIDAD	TOTAL			
<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 												
TOTAL												

23. 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 seguros de caución recibidos, con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

ESTADO DE VALORES RECIBIDOS EN DEPÓSITO

CONCEPTO		SALDO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL	DEPÓSITOS RECIBIDOS EN EJERCICIO	TOTAL DEPÓSITOS RECIBIDOS	DEPÓSITOS CANCELADOS	DEPÓSITOS PENDIENTES DE DEVOLUCIÓN A 31 DE DICIEMBRE
CÓDIGO	DESCRIPCIÓN						
TOTAL							

24. Información presupuestaria.

La información a suministrar versará sobre los siguientes aspectos:

24.1. Ejercicio corriente.**1) Presupuesto de gastos.****a) Modificaciones de crédito.**

Información sobre las modificaciones de crédito de acuerdo con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

**EJERCICIO CORRIENTE
PRESUPUESTO DE GASTOS**

a) MODIFICACIONES DE CRÉDITO

APLICACIÓN 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	AJUSTES POR PRÓRROGA	TOTAL MODIFICACIONES
					POSITIVAS	NEGATIVAS					
TOTAL											

b) Remanentes de crédito.

Información sobre los remanentes de crédito de acuerdo con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

b) REMANENTES DE CRÉDITO

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	REMANENTES COMPROMETIDOS			REMANENTES NO COMPROMETIDOS		
		INCORPORABLES	NO INCORPORABLES	TOTAL	INCORPORABLES	NO INCORPORABLES	TOTAL
TOTAL							

c) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a Presupuesto.

Información de cada gasto efectuado indicando:

- Descripción del gasto.
- Aplicación presupuestaria a la que debiera de haberse imputado.
- Importe de las obligaciones pendientes de aplicar a 1 de enero.
- Importe de las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto surgidas en el año (Abonos), es decir, obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto registradas en la cuenta 413 "Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto" en el ejercicio.
- Importe de las obligaciones pendientes de aplicar imputadas al presupuesto del ejercicio, ya procedan del propio ejercicio o de ejercicios anteriores (Cargos).
- Importe de las obligaciones pendientes de aplicar a 31 de diciembre.
- Importe de las obligaciones pendientes de aplicar a 31 de diciembre que estuviera pagado a dicha fecha.
- Observaciones. Al menos, se indicará si en el momento de elaboración de la cuenta ya se ha realizado la aplicación al presupuesto del ejercicio y se explicará la causa en caso de que el importe pendiente de aplicar a 1 de enero no coincida con el pendiente de aplicar a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

**EJERCICIO CORRIENTE
PRESUPUESTO DE GASTOS**

c) ACREEDORES POR OPERACIONES PENDIENTES DE APLICAR A PRESUPUESTO

DESCRIPCIÓN DEL GASTO		APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	IMPORTE PENDIENTE DE APLICAR A PRESUPUESTO				IMPORTE PAGADO A 31 DE DICIEMBRE	OBSERVACIONES
CÓDIGO	DENOMINACIÓN		A 1 DE ENERO	ABONOS	CARGOS	A 31 DE DICIEMBRE		

2) Presupuesto de ingresos.**a) Proceso de gestión.**

Información sobre derechos anulados, cancelados y sobre la recaudación neta de acuerdo con el detalle que presentan los cuadros adjuntos correspondientes.

**EJERCICIO CORRIENTE
PRESUPUESTO DE INGRESOS**

a.1) DERECHOS ANULADOS

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	ANULACIÓN DE LIQUIDACIONES	APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO	DEVOLUCIÓN DE INGRESOS	TOTAL DERECHOS ANULADOS
TOTAL					

a.2) DERECHOS CANCELADOS

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COBROS EN ESPECIE	INSOLVENCIAS	OTRAS CAUSAS	TOTAL DERECHOS CANCELADOS
TOTAL					

a.3) RECAUDACIÓN NETA

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	RECAUDACIÓN TOTAL	DEVOLUCIONES DE INGRESO	RECAUDACIÓN NETA
TOTAL				

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.

EJERCICIO CORRIENTE**PRESUPUESTO DE INGRESOS****b) DEVOLUCIONES DE INGRESOS**

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL Y ANULACIONES	RECONOCIDAS EN EL EJERCICIO	TOTAL DEVOLUCIONES RECONOCIDAS	PRESCRIPCIONES	PAGADAS EN EL EJERCICIO	PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
TOTAL								

c) Compromisos de ingreso.

Información sobre compromisos de ingreso con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

c) COMPROMISOS DE INGRESO

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COMPROMISOS CONCERTADOS			COMPROMISOS REALIZADOS	COMPROMISOS PENDIENTES DE REALIZAR A 31 DE DICIEMBRE
		INCORPORADOS DE PRESUPUESTOS CERRADOS	EN EL EJERCICIO	TOTAL		
TOTAL						

24.2. Ejercicios cerrados.**1) Presupuesto de gastos. Obligaciones de presupuestos cerrados.**

Para cada ejercicio se presentará información sobre las obligaciones de presupuestos cerrados con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

EJERCICIOS CERRADOS
PRESUPUESTO DE GASTOS

1. OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 1 DE ENERO	MODIFICACIONES SALDO INICIAL Y ANULACIONES	TOTAL OBLIGACIONES	PRESCRIPCIONES	PAGOS REALIZADOS	OBLIGACIONES PENDIENTES DE PAGO A 31 DE DICIEMBRE
	TOTAL						

2) Derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

Para cada ejercicio se presentará información sobre los derechos a cobrar de presupuestos cerrados de acuerdo con el detalle de los cuadros adjuntos correspondientes.

PRESUPUESTO DE INGRESOS

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 DE COBRO A 31 DE DICIEMBRE
	TOTAL						

3) Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores.

Se informará de las variaciones de obligaciones y derechos a cobrar de presupuestos cerrados, que supongan la alteración de los importes calculados como resultados presupuestarios en ejercicios anteriores. Se presentará con el detalle que se contempla en el cuadro adjunto.

En la columna "Total variación derechos" se recogerán las modificaciones del saldo inicial, las anulaciones y las cancelaciones de derechos de presupuestos cerrados producidas en el ejercicio, que se detallan en la nota 24.2.2 de esta memoria.

En la columna "Total variación obligaciones" se recogerán las modificaciones del saldo inicial, las anulaciones y las prescripciones de obligaciones de presupuestos cerrados producidas en el ejercicio, que se detallan en la nota 24.2.1 de esta memoria.

EJERCICIOS CERRADOS

3. 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 VARIACIÓN OPERACIONES NO FINANCIERAS (a+b)			
c) Activos financieros			
d) Pasivos financieros			
2. TOTAL VARIACIÓN OPERACIONES FINANCIERAS (c+d)			
TOTAL (1+2)			

24.3. Ejercicios posteriores.**1) 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 el detalle que presenta el cuadro adjunto.

EJERCICIOS POSTERIORES**1). COMPROMISOS DE GASTO CON CARGO A PRESUPUESTOS DE EJERCICIOS POSTERIORES**

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COMPROMISOS DE GASTO ADQUIRIDOS CON CARGO AL PRESUPUESTO DEL EJERCICIO				
		(AÑO)	(AÑO)	(AÑO)	(AÑO)	AÑOS SUCESIVOS
	TOTAL					

2) Compromisos de ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

Se informará de los compromisos de ingreso concertados durante el ejercicio, así como los concertados en ejercicios anteriores, que tengan repercusión en presupuestos de ejercicios posteriores, con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

2) COMPROMISOS DE INGRESO CON CARGO A PRESUPUESTOS DE EJERCICIOS POSTERIORES

APLICACIÓN PRESUPUESTARIA	DESCRIPCIÓN	COMPROMISOS DE INGRESO CONCERTADOS IMPUTABLES AL EJERCICIO				
		(AÑO)	(AÑO)	(AÑO)	(AÑO)	AÑOS SUCESIVOS
	TOTAL					

24.4. Ejecución de proyectos de gasto.

Se presentará información individualizada de los proyectos de gasto que estuviesen en ejecución en 1 de enero o que se hubiesen iniciado en el ejercicio, con el detalle que presentan los cuadros adjuntos.

En la columna "Financiación afectada" se indicará si el proyecto cuenta con recursos afectados a su financiación.

EJECUCIÓN DE PROYECTOS DE GASTO**1. RESUMEN DE EJECUCIÓN**

CÓDIGO PROYECTO	DENOMINACIÓN	AÑO DE INICIO	DURACIÓN	GASTO PREVISTO	GASTO COMPROMETIDO	OBLIGACIONES RECONOCIDAS			GASTO PENDIENTE DE REALIZAR	FINANCIACIÓN AFECTADA
						A 1 DE ENERO	EN EL EJERCICIO	TOTAL		
TOTAL										

2. ANUALIDADES PENDIENTES

CÓDIGO PROYECTO	DENOMINACIÓN	GASTO PENDIENTE DE REALIZAR			
		(AÑO)	(AÑO)	(AÑO)	AÑOS SUCESIVOS
TOTAL					

24.5. Gastos con financiación afectada.

Se informará para cada gasto con financiación afectada de las desviaciones de financiación por agente, tanto del ejercicio como acumuladas, de acuerdo con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA**DESVIACIONES DE FINANCIACIÓN POR AGENTE FINANCIADOR**

CÓDIGO DE GASTO	DESCRIPCIÓN	AGENTE FINANCIADOR		COEFICIENTE DE FINANCIACIÓN	DESVIACIONES DEL EJERCICIO		DESVIACIONES ACUMULADAS	
		TERCERO	APLICACIÓN PRESUPUESTARIA		POSITIVAS	NEGATIVAS	POSITIVAS	NEGATIVAS
TOTAL								

24.6. Remanente de tesorería.

Se incluirá información sobre el remanente de tesorería con el detalle que contempla el cuadro adjunto. Asimismo, se incluirá información detallada de los saldos de dudoso cobro que comprenderá, al menos, el método de estimación y los criterios establecidos por la entidad para la determinación de su cuantía, así como los importes obtenidos por aplicación de dichos criterios.

El remanente de tesorería se obtiene como 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 a fin de ejercicio están constituidos por los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, salvo aquellos que se hayan dotado con imputación al presupuesto, así como por aquellas inversiones financieras, de carácter no presupuestario, que reúnan el suficiente grado de liquidez, en que se hayan materializado excedentes temporales de tesorería. A estos efectos, no se tendrán en cuenta los saldos de las subcuentas 5740 "Caja. Pagos a justificar" y 5750 "Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar", ni la parte del saldo de la cuenta 577 "Activos líquidos equivalentes al efectivo" que tenga tratamiento presupuestario.
3. En los derechos pendientes de cobro se distinguirá:
 - a) El importe de los derechos pendientes de cobro del presupuesto corriente. Este importe se obtiene del saldo de la cuenta 430 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente", siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.
 - b) El importe de los derechos pendientes de cobro de presupuestos cerrados. Este importe se obtiene del saldo de la cuenta 431 "Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados", siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.
 - c) El importe 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. Este importe se obtiene por agregación de los siguientes:
 - La parte del saldo de las cuentas 257 "Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas" y 270 "Fianzas constituidas a largo plazo", que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.

- La parte del saldo de las cuentas 258 “Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas” y 275 “Depósitos constituidos a largo plazo”, que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
- El importe correspondiente a las deudas de terceros como consecuencia de la repercusión del IVA. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 440 “Deudores por IVA repercutido”.
- El importe de los créditos a favor de la entidad como consecuencia de los ingresos efectuados en las entidades encargadas de la gestión de cobro. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 442 “Deudores por servicio de recaudación”, siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.
- El importe correspondiente al resto de deudores no presupuestarios que continuarán siendo no presupuestarios a su vencimiento. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 449 “Otros deudores no presupuestarios”.
- En el caso de que se gestionen, liquiden y recauden recursos por cuenta de otros entes públicos, el importe de los créditos a favor del sujeto contable que existan, generalmente como consecuencia de las entregas a cuenta realizadas. Dicho importe se obtiene generalmente de los saldos deudores de la cuenta 456 “Entes públicos, c/c efectivo”.
- El importe correspondiente a los saldos de las cuentas del subgrupo 47 “Administraciones Públicas” que pongan de manifiesto la situación deudora de las mismas, es decir, los saldos de las cuentas 470 “Hacienda pública, deudor por diversos conceptos” y 471 “Organismos de Previsión Social, deudores”.

Cuando el sujeto contable realice operaciones sujetas al IVA y existan cantidades pendientes de liquidar, también habrá de considerarse el saldo de la cuenta 472 “Hacienda Pública, IVA soportado”.
- La parte del saldo de las cuentas 537 “Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas” y 565 “Fianzas constituidas a corto plazo” que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
- La parte del saldo de las cuentas 538 “Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas” y 566 “Depósitos constituidos a corto plazo” que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
- Los saldos deudores de la cuenta 550 “Cuentas corrientes no bancarias”.

4. En las obligaciones pendientes de pago se distinguirá:
- a) El importe de las obligaciones pendientes de pago del presupuesto corriente. Este importe se obtiene del saldo de la cuenta 400 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente”, siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.
 - b) El importe de las obligaciones pendientes de pago de presupuestos cerrados. Este importe se obtiene del saldo de la cuenta 401 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados”, siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.
 - c) El importe de las obligaciones pendientes de pago correspondientes a cuentas de acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente, no son presupuestarios y tampoco lo serán en el momento de su vencimiento. Este importe se obtiene por agregación de los siguientes:
 - La parte del saldo de las cuentas 165 “Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas” y 180 “Fianzas recibidas a largo plazo”, que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
 - La parte del saldo de las cuentas 166 “Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas” y 185 “Depósitos recibidos a largo plazo”, que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
 - El importe pendiente de pago a los acreedores como consecuencia del IVA soportado que tiene la condición de deducible. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 410 “Acreedores por IVA soportado”.
 - En el caso de que se preste el servicio de recaudación a otros entes públicos, el importe de los débitos que la entidad tenga con dichos entes por la recaudación efectuada. Dicho importe se obtiene del saldo que presente la cuenta 414 “Entes públicos acreedores por recaudación de recursos”.
 - El importe correspondiente al resto de acreedores no presupuestarios que continuarán siendo no presupuestarios a su vencimiento. Dicho importe viene dado por el saldo de la cuenta 419 “Otros acreedores no presupuestarios”.

- En el caso de que se gestionen, liquiden y recauden recursos por cuenta de otros entes públicos, el importe de los débitos a cargo del sujeto contable que existan como consecuencia de los recursos recaudados. Dicho importe se obtiene del saldo de la cuenta 453 "Entes públicos por ingresos pendientes de liquidar". Asimismo, se habrá de incluir el importe de los débitos de la entidad como consecuencia de las entregas a cuenta efectuadas a los entes titulares de los recursos. Dicho importe viene dado por los saldos acreedores de la cuenta 456 "Entes públicos, c/c efectivo".

Si al finalizar el ejercicio existiesen cobros pendientes de aplicación definitiva relativos a recursos de otros entes públicos, se habrá de aumentar el importe de los débitos a cargo del sujeto contable en la cuantía de los mencionados cobros, calculándose ésta como la parte que del saldo de la cuenta 554 "Cobros pendientes de aplicación" corresponda a dichos recursos.

- El importe correspondiente a los saldos de las cuentas del subgrupo 47 "Administraciones Públicas" que pongan de manifiesto la situación acreedora de las mismas, es decir, los saldos de las cuentas 475 "Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos" y 476 "Organismos de Previsión Social, acreedores".

Cuando el sujeto contable realice operaciones sujetas al IVA y existan cantidades pendientes de liquidar, también habrá de incluirse el saldo de la cuenta 477 "Hacienda Pública. IVA repercutido".

- El importe de las deudas contraídas por la entidad para cubrir desfases temporales de tesorería. Dicho importe viene dado por el saldo de las cuentas 502 "Empréstitos y otras emisiones análogas por Operaciones de Tesorería" y 521 "Deudas por Operaciones de Tesorería".
- La parte del saldo de las cuentas 515 "Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas" y 560 "Fianzas recibidas a corto plazo", que corresponda a aquellas fianzas que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
- La parte del saldo de la cuenta 516 "Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas" y 561 "Depósitos recibidos a corto plazo", que corresponda a aquellos depósitos que se hayan tratado de forma no presupuestaria.
- Los saldos acreedores de la cuenta 550 "Cuentas corrientes no bancarias".

5. En las partidas pendientes de aplicación se distinguirán:
 - a) Las cantidades cobradas pendientes de aplicación definitiva recogidas en las cuentas 554 “Cobros pendientes de aplicación” y 559 “Otras partidas pendientes de aplicación”. Se exceptúan aquellos cobros pendientes de aplicación definitiva relativos a recursos de otros entes públicos, que se incluirán como obligaciones pendientes de pago.
 - b) Las cantidades pagadas pendientes de aplicación definitiva en las que se incluyen, además de las recogidas en la cuenta 555 “Pagos pendientes de aplicación”, los pagos realizados con cargo a los anticipos de caja fija pendientes de reposición, recogidos en la subcuenta 5581 “Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación”. Asimismo, se incluirá el saldo de la subcuenta 5585 “Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago”.
6. El remanente de tesorería disponible para la financiación de gastos generales se determina minorando el remanente de tesorería en el importe de los derechos pendientes de cobro que, en fin de ejercicio, se consideren de difícil o imposible recaudación y en el exceso de financiación afectada producido.
7. El importe de los derechos pendientes de cobro de difícil o imposible recaudación (saldos de dudoso cobro) viene dado por la parte del saldo de las subcuentas que se relacionan, que corresponda a derechos de cobro que se hayan considerado para el cálculo del remanente de tesorería total:
 - a) 2961 “Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
 - b) 2962 “Deterioro de valor de depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
 - c) 2981 “Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo”.
 - d) 2982 “Deterioro de valor de depósitos constituidos a largo plazo”.
 - e) 4900 “Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión”.
 - f) 4901 “Deterioro de valor de créditos. Otras cuentas a cobrar”.
 - g) 4902 “Deterioro de valor de créditos. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
 - h) 4903 “Deterioro de valor de créditos. Otras inversiones financieras”.
 - i) 5961 “Deterioro de valor de fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.

- j) 5962 “Deterioro de valor de depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.
- k) 5981 “Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo”.
- l) 5982 “Deterioro de valor de depósitos constituidos a largo plazo”.

Para determinar el importe de los saldos de dudoso cobro 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 los demás criterios de valoración que de forma ponderada se establezcan por la entidad local.

- 8. El exceso de financiación afectada está constituido por la suma de las desviaciones de financiación positivas acumuladas a fin de ejercicio. Estas desviaciones se calculan en la forma establecida en la regla 29.5 de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.

El exceso de financiación afectada sólo podrá tomar valor cero o positivo.

ESTADO DEL REMANENTE DE TESORERÍA

Nº DE CUENTAS	COMPONENTES	20XX		20XX-1	
57,556	1. (+) Fondos líquidos				
430	2. (+) Derechos pendientes de cobro.....				
431	- (+) del Presupuesto corriente.....				
257,258,270,275,440,	- (+) de Presupuestos cerrados.....				
442,449,456,470,471,	- (+) de operaciones no presupuestarias				
472,537,538,550,565,					
566					
400	3. (-) Obligaciones pendientes de pago				
401	- (+) del Presupuesto corriente.....				
165,166,180,185,410,	- (+) de Presupuestos cerrados.....				
414,419,453,456,475,	- (+) de operaciones no presupuestarias				
476,477,502,515,516,					
521,550,560,561					
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)				
2961,2962,2981,2982,	II. Saldos de dudoso cobro				
4900,4901,4902,4903,	III. Exceso de financiación afectada				
5961,5962,5981, 5982	IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I - II - III)				

25. 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.

$$\frac{\text{Fondos líquidos} + \text{Derechos pendientes de cobro}}{\text{Pasivo corriente}}$$

- c) LIQUIDEZ GENERAL. Refleja en qué 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 las entidades territoriales y sus organismos autónomos, este índice distribuye la deuda total de la entidad entre el número de habitantes.

$$\frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{Número de habitantes}}$$

- 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.

$$\frac{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente}}{\text{Pasivo corriente} + \text{Pasivo no corriente} + \text{Patrimonio neto}}$$

- f) RELACIÓN DE ENDEUDAMIENTO: Representa la relación existente entre el pasivo corriente y el no corriente.

$$\frac{\text{Pasivo corriente}}{\text{Pasivo no corriente}}$$

- 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 los “Flujos netos de efectivo por actividades de gestión” del estado de flujos de efectivo.

- h) PERÍODO MEDIO DE PAGO A ACREEDORES COMERCIALES: Refleja el número de días que por término medio tarda la entidad en pagar a sus acreedores comerciales derivados, en general, de la ejecución de los capítulos 2 y 6 del presupuesto.

Este indicador se obtendrá aplicando las reglas establecidas para calcular el “período medio de pago” a efectos del suministro de información sobre el cumplimiento de los plazos de pago de las entidades locales. Se calculará un único indicador referido a todo el ejercicio y al conjunto de las deudas incluidas en su cálculo.

$$PMPAC = \frac{\sum(\text{Número días período pago} \times \text{importe pago})}{\sum \text{importe pago}}$$

- i) PERÍODO 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 de los capítulos 1 a 3 y 5, excluidos de este último capítulo los ingresos que deriven de operaciones financieras³.

$$PMC = \frac{\sum(\text{Número días período cobro} \times \text{importe cobro})}{\sum \text{importe cobro}}$$

Cada entidad contable deberá calcular el período medio de cobro respecto de los recursos de los que sea titular, salvo cuando la entidad sea titular de recursos gestionados por otro ente público y

³ En consecuencia, para la elaboración del “período medio de cobro”, del capítulo 5 sólo se considerarán los ingresos de los artículos 54 y 55 y del concepto 599 (según codificación de la clasificación económica de los ingresos del presupuesto incluida en el Anexo IV de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales).

entidad sea titular de recursos gestionados por otro ente público y no disponga de información sobre la totalidad de las operaciones realizadas por el ente gestor. En este caso, el indicador a elaborar por la entidad titular se referirá exclusivamente a los recursos no gestionados por otro ente público, y el ente gestor, además del indicador referido a los recursos de su titularidad, deberá elaborar el indicador referido a los recursos que gestiona por cuenta de otros entes públicos.

j) RATIOS DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL.

Para la elaboración de las 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 urbanísticos.

TRANSFR.: Transferencias y subvenciones recibidas.

V. Y PS.: Ventas y prestación de servicios.

G. PERS.: Gastos de personal.

TRANSFC.: Transferencias y subvenciones concedidas.

APROV.: Aprovisionamientos.

1) Estructura de los ingresos.

INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (IGOR)			
ING. TRIB / IGOR	TRANSFR / IGOR	V y PS / IGOR	Resto IGOR / IGOR

2) Estructura de los gastos.

GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (GGOR)			
G. PERS. / GGOR	TRANSFC / GGOR	APROV / GGOR	Resto GGOR / GGOR

3) Cobertura de los gastos corrientes: Pone de manifiesto la relación existente entre los gastos de gestión ordinaria y los ingresos de la misma naturaleza.

$$\frac{\text{Gastos de gestión ordinaria}}{\text{Ingresos de gestión ordinaria}}$$

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.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas}}{\text{Créditos definitivos}}$$

- 2) REALIZACIÓN DE PAGOS: Refleja la proporción de obligaciones reconocidas en el ejercicio cuyo pago ya se ha realizado al finalizar el mismo con respecto al total de obligaciones reconocidas.

$$\frac{\text{Pagos realizados}}{\text{Obligaciones reconocidas netas}}$$

- 3) GASTO POR HABITANTE: Para las entidades territoriales y sus organismos autónomos, este índice distribuye la totalidad del gasto presupuestario realizado en el ejercicio entre los habitantes de la entidad.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas}}{\text{Número de habitantes}}$$

- 4) INVERSIÓN POR HABITANTE: Para las entidades territoriales y sus organismos autónomos, este índice distribuye la totalidad del gasto presupuestario por operaciones de capital realizado en el ejercicio entre el número de habitantes de la entidad.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas (Capítulos 6 y 7)}}{\text{Número de habitantes}}$$

- 5) ESFUERZO INVERSOR: Muestra 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.

$$\frac{\text{Obligaciones reconocidas netas (Capítulos 6 y 7)}}{\text{Total obligaciones reconocidas netas}}$$

b) *Del presupuesto de ingresos corriente:*

- 1) EJECUCIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS: Refleja la proporción que sobre los ingresos presupuestarios previstos suponen los ingresos presupuestarios netos, esto es, los derechos reconocidos netos.

$$\frac{\text{Derechos reconocidos netos}}{\text{Previsiones definitivas}}$$

- 2) REALIZACIÓN DE COBROS: Refleja la proporción que suponen los cobros obtenidos en el ejercicio sobre los derechos reconocidos netos.

$$\frac{\text{Recaudación neta}}{\text{Derechos reconocidos netos}}$$

- 3) AUTONOMÍA: Muestra la proporción que representan los ingresos presupuestarios realizados en el ejercicio (excepto los derivados de subvenciones y de pasivos financieros) en relación con la totalidad de los ingresos presupuestarios realizados en el mismo.

$$\frac{\begin{array}{c} \text{Derechos reconocidos netos} \\ \text{(Capítulos 1 a 3, 5, 6 y 8 + transferencias recibidas)} \end{array}}{\text{Total derechos reconocidos netos}}$$

- 4) AUTONOMÍA FISCAL: Refleja la proporción que representan los ingresos presupuestarios de naturaleza tributaria realizados en el ejercicio en relación con la totalidad de los ingresos presupuestarios realizados en el mismo.

$$\frac{\begin{array}{c} \text{Derechos reconocidos netos} \\ \text{(de ingresos de naturaleza tributaria)} \end{array}}{\text{Total derechos reconocidos netos}}$$

- 5) SUPERÁVIT (O DÉFICIT) POR HABITANTE en las entidades territoriales y sus organismos autónomos:

$$\frac{\text{Resultado presupuestario ajustado}}{\text{Número de habitantes}}$$

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.

Cobros

Saldo inicial de derechos (+/-modificaciones y anulaciones)

26. Información sobre el coste de las actividades.

Para confeccionar la información que se recoge en los cuadros que a continuación se incluyen se tendrá en cuenta lo previsto en la norma f) de elaboración de la memoria.

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>		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

2. RESUMEN DEL COSTE POR ELEMENTOS DE LAS ACTIVIDADES.

ACTIVIDAD:

ELEMENTOS	Coste Directo	Coste Indirecto	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

Coste Directo.- Aquél que se vincula a las actividades resultantes del proceso de producción sin necesidad de aplicar método de reparto alguno.

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	IMPORTE	%
ACTIVIDAD		
.....		
TOTAL		

4. RESUMEN RELACIONANDO COSTES E INGRESOS DE LAS ACTIVIDADES.

ACTIVIDADES	Coste Total Actividad	Ingresos	Margen	% Cobertura
ACTIVIDAD				
.....				
TOTAL				

27. Indicadores de gestión.

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.

Opcionalmente, estos indicadores podrán incluirse en la nota 26. "Información sobre el coste de las actividades" junto con la información relativa a la actividad correspondiente.

Para la confección de los indicadores que a continuación se relacionan se tendrá en cuenta lo previsto en la norma f) de elaboración de la memoria.

1) Indicadores de eficacia:

a)

Número de actuaciones realizadas

Número de actuaciones previstas

b) Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público.

c) Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público.

d)

Número de actuaciones realizadas año 20XX

Número de actuaciones previstas año 20XX

Número medio de actuaciones realizadas (serie años anteriores)

Número medio de actuaciones previstas (serie años anteriores)

2) Indicadores de eficiencia:

a)

$$\frac{\text{Coste de la actividad}}{\text{Número de usuarios}}$$

b)

$$\frac{\text{Coste real de la actividad}}{\text{Coste previsto de la actividad}^4}$$

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:

$$\frac{\text{Precio o coste de adquisición del factor de producción "x"}}{\text{Precio medio del factor de producción "x" en el mercado}}$$

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 a las situaciones individuales (baja, absentismo, lactancia, reducción de jornada, etc.). 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.

⁴ 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.

28. 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.**
 - 101. Patrimonio recibido.**
 - 1010. Aportación patrimonial dineraria.
 - 1011. Aportación de bienes y derechos.
 - 1012. Asunción y condonación de pasivos financieros.
 - 1013. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.
 - 1014. Devolución de bienes y derechos.
 - 1015. Otras devoluciones.

- 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 de 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. EMPRESTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO.
 - 150. Obligaciones y bonos a largo plazo.**
 - 156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.**
 1560. Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos.
 1569. Intereses a largo plazo de otros valores negociables.
 - 159. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.**

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
 - 163. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 164. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.**
 - 165. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 166. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo asociadas.**
 - 167. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 169. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
 - 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.**
 - 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.**
 - 179. Otras deudas a largo plazo.**

18. FIANZAS Y DEPOSITOS RECIBIDOS Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN A LARGO PLAZO.
 - 180. Fianzas recibidas a largo plazo.**
 - 185. Depósitos recibidos a largo plazo.**
 - 186. Ingresos anticipados a largo plazo.**

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.
- 238. Otro inmovilizado material en curso.
- 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.
 - 2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
 - 2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias.

- 24. PATRIMONIO PÚBLICO DEL SUELO.
 - 240. Terrenos del Patrimonio público del suelo.
 - 241. Construcciones del Patrimonio público del suelo.
 - 243. Adaptación de terrenos del Patrimonio público del suelo.
 - 244. Construcciones en curso del Patrimonio público del suelo.
 - 248. Anticipos para bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.
 - 249. Otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

- 25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
 - 250. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
 - 2500. En entidades de derecho público.
 - 2501. En sociedades mercantiles.
 - 2502. En otras entidades.
 - 251. Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas.
 - 2510. En entidades de derecho público.
 - 2511. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas.
 - 2512. En otras entidades.
 - 252. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2520. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 2521. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 253. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 255. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 257. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 258. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.
 - 260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.**
 - 261. Valores representativos de deuda a largo plazo.**
 - 2610. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.
 - 2611. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.
 - 262. Créditos a largo plazo.**
 - 2620. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 2621. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 2629. Otros créditos a largo plazo.
 - 263. Activos por derivados financieros a largo plazo.**
 - 2630. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 2631. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.
 - 264. Créditos a largo plazo al personal.**
 - 266. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.**
 - 267. Intereses a largo plazo de créditos.**
 - 268. Imposiciones a largo plazo.**
 - 269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.**
- 27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
 - 270. Fianzas constituidas a largo plazo.**
 - 275. 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

- 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.
- 284. Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo.**
 - 2840. Amortización acumulada de terrenos del Patrimonio público del suelo.
 - 2841. Amortización acumulada de construcciones del Patrimonio público del suelo.
 - 2849. Amortización acumulada de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.
- 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 valor 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 del Patrimonio público del suelo.**
 - 2930. Deterioro de valor de terrenos del Patrimonio público del suelo.
 - 2931. Deterioro de valor de construcciones del Patrimonio público del suelo.
 - 2939. Deterioro de valor de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

294. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2940. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

2941. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades mercantiles y cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

2942. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

295. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

2951. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

296. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

2961. Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2962. Deterioro de valor de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

2970. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento.

2971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

298. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a largo plazo.

2980. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

2981. Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo.

2982. Deterioro de valor de depósitos constituidos.

2983. Deterioro de valor de créditos por aplazamiento y fraccionamiento 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.**

- 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.
 - 398. Deterioro de valor de activos en estado de venta.

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES

- 40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS.
 - 400. **Acreedores 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. **Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.**
 - 4010. Operaciones de gestión.
 - 4011. Otras cuentas a pagar.
 - 4012. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4013. Otras deudas.
- 41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS.
 - 410. **Acreedores por IVA soportado.**
 - 411. **Acreedores por gastos devengados.**
 - 413. **Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.**
 - 4130. Operaciones de gestión.
 - 4131. Otras cuentas a pagar.
 - 4132. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4133. Otras deudas.

- 414. Entes Públicos acreedores por recaudación de recursos.**

- 416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.**

- 418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.**
 - 4180. Operaciones de gestión.
 - 4181. Otras cuentas a pagar.
 - 4182. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4183. Otras deudas.

- 419. Otros acreedores 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 y asociadas.
 - 4303. Otras inversiones financieras.

 - 431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.**
 - 4310. Operaciones de gestión.
 - 4311. Otras cuentas a cobrar.
 - 4312. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4313. Otras inversiones financieras.

 - 433. Derechos anulados de presupuesto corriente.**
 - 4330. Por anulación de liquidaciones.
 - 43300. Operaciones de gestión.
 - 43301. Otras cuentas a cobrar.
 - 43302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43303. Otras inversiones financieras.
 - 4332. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 43320. Operaciones de gestión.
 - 43321. Otras cuentas a cobrar.
 - 43322. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43323. Otras inversiones financieras.
 - 4339. Por devolución de ingresos.

434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.

- 4340. Por anulación de liquidaciones.
 - 43400. Operaciones de gestión.
 - 43401. Otras cuentas a cobrar.
 - 43402. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43403. Otras inversiones financieras.
- 4342. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 43420. Operaciones de gestión.
 - 43421. Otras cuentas a cobrar.
 - 43422. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43423. Otras inversiones financieras.

437. Devolución de ingresos.

438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.

- 4380. Por cobros en especie.
 - 43800. Operaciones de gestión.
 - 43801. Otras cuentas a cobrar.
 - 43802. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43803. Otras inversiones financieras.
- 4381. Por insolvencias y otras causas.
 - 43810. Operaciones de gestión.
 - 43811. Otras cuentas a cobrar.
 - 43812. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43813. Otras inversiones financieras.

439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.

- 4390. Por cobros en especie.
 - 43900. Operaciones de gestión.
 - 43901. Otras cuentas a cobrar.
 - 43902. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43903. Otras inversiones financieras.
- 4391. Por insolvencias y otras causas.
 - 43910. Operaciones de gestión.
 - 43911. Otras cuentas a cobrar.
 - 43912. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 43913. Otras inversiones financieras.
- 4392. Por prescripción.
 - 43920. Operaciones de gestión.
 - 43921. Otras cuentas a cobrar.
 - 43922. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo o asociadas.
 - 43923. Otras inversiones financieras.
- 44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS.
 - 440. Deudores por IVA repercutido.**
 - 441. Deudores por ingresos devengados.**
 - 442. Deudores por servicio de recaudación.**
 - 4420. Entes públicos deudores por recursos recaudados.
 - 4429. Otros 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.
 - 446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.**
 - 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 públicos.**
 - 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.
- 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.
- 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 a corto plazo.

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 a coste amortizado.
 - 5001. Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.
- 502. Empréstitos y otras emisiones análogas por Operaciones de Tesorería.**
- 5020. Empréstitos por Operaciones de Tesorería a coste amortizado.
 - 5021. Empréstitos por Operaciones de Tesorería 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 a coste amortizado.
 - 5061. Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.
 - 5062. Intereses a corto plazo de empréstitos por Operaciones de Tesorería a coste amortizado.
 - 5063. Intereses a corto plazo de empréstitos por Operaciones de Tesorería a valor razonable con cambios en resultados.
 - 5065. Intereses a corto plazo de otros valores negociables a coste amortizado.
 - 5066. Intereses a corto plazo de otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.
- 509. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.**
- 5090. Otros valores negociables a coste amortizado.
 - 5091. Otros valores negociables a valor razonable con cambios en resultados.
51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.
- 513. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
- 514. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.**
- 5140. Deudas representadas en valores negociables a coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5141. Deudas representadas en valores negociables a valor razonable con cambios en resultados, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 515. **Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 516. **Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 517. **Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 519. **Otras deudas a corto plazo con 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 por Operaciones de Tesorería.**
 - 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.**
 - 529. **Otras deudas a corto plazo.**
53. **INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS.**
- 530. **Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.**
 - 5300. En entidades de derecho público.
 - 5301. En sociedades mercantiles.
 - 5302. En otras entidades.
 - 531. **Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas.**
 - 5310. En entidades de derecho público.
 - 5311. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas.
 - 5312. En otras entidades.

- 532. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**
 - 5320. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 5321. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 5322. Valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados.
- 533. 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. OTRAS 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.
 - 5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.