"Última modificación normativa: 01/01/2024"

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 139/2015, de 28 de julio, por el que se aprueba el marco regulatorio contable de las entidades locales de Bizkaia (BOB 28 Agosto)

La Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, presupuestaria de las entidades locales del Territorio Histórico de Bizkaia, fue desarrollada reglamentariamente por el Decreto Foral 235/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el plan general de contabilidad pública de las entidades locales de Bizkaia y el Decreto Foral 255/2007, de 18 de diciembre de 2007, por el que se aprueban la Instrucción de Contabilidad y la modificación de determinados preceptos del Plan General de Contabilidad Pública de las entidades locales.

Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-NIFF), aprobadas por el International Accounting Standards Board (IASB), han supuesto un cambio del paradigma contable existente en la Europa continental hacia el vigente en los países anglosajones.

En efecto, las modificaciones en los criterios de valoración, más orientados a la comparación con los mercados que al coste histórico, y al registro de los activos con un criterio de uso, en vez del de la propiedad, entre otros múltiples cambios, implican una mutación en la filosofía de la información económica y patrimonial que se pone a disposición de los diferentes operadores económicos.

Para el caso de los entes que componen el sector privado, la adaptación fue realizada por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.

En el ámbito de las administraciones públicas, se hace necesaria la adaptación al nuevo modelo contable, a los efectos de comparación de la información con el sector privado, lo que se realiza en el presente decreto foral.

Además, con el objetivo de que todos los agentes interesados en la información económica del sector público local dispongan de manera integral del marco regulatorio contable, tanto presupuestario, como de partida doble, se ha efectuado un esfuerzo de compilación y homogenización en un único documento, el presente decreto foral.

Así, se aprueban tanto la Instrucción de contabilidad de las entidades locales, como el Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local, que presentan importantes novedades respecto de las actuales, derivadas de la necesaria adaptación a las NIC-NIFF. Estas novedades se explican a lo largo de las diferentes partes en las que se divide la nueva Instrucción de contabilidad adaptada a las entidades locales.

Por otro lado se incorpora al presente decreto foral la estructura presupuestaria de las entidades locales, que se ha depurado y mejorado en algunos aspectos, a la vista de la experiencia adquirida en su aplicación.

Esta labor de presentación de la regulación en un único texto normativo es coherente con la tendencia a ofrecer la máxima transparencia y facilidad de acceso a los datos de la actividad de las administraciones públicas.

Las entidades locales aplicarán lo dispuesto en este decreto foral a partir del ejercicio 2016. A este respecto, se establece un régimen transitorio para facilitar la apertura contable del

antedicho ejercicio 2016 así como para realizar la comparación con la información referente al ejercicio 2015.

Este Decreto Foral incorpora tres artículos en los que se aprueba respectivamente la Instrucción de Contabilidad de las entidades locales, la estructura presupuestaria y el Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local.

Así mismo incluye una disposición adicional, tres disposiciones transitorias, una derogatoria y dos finales.

La Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, por medio de su disposición adicional tercera, autoriza a la Diputación Foral para desarrollar los preceptos en ella contenidos, previo informe de la asociación de municipios de mayor implantación en el Territorio Histórico.

En tal sentido, la referida asociación de municipios ha emitido informe favorable al proyecto del presente decreto foral.

Así, a propuesta de la diputada foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales, y previa deliberación y aprobación del Consejo de Gobierno de esta Diputación Foral, en su sesión de 28 de julio de 2015,

DISPONGO:

Artículo 1. Aprobación de la Instrucción de contabilidad de las entidades locales.

Se aprueba la Instrucción de contabilidad de las entidades locales que se inserta como anexo 1 del presente decreto foral.

Dicha Instrucción será de aplicación por las entidades locales, y sus entes dependientes en los términos que al respecto se establecen en su regla 1.

Artículo 2. Aprobación de la estructura presupuestaria de las entidades locales.

Se aprueba la estructura presupuestaria de las entidades locales y sus entes dependientes con presupuesto limitativo, que se inserta como anexo 2 del presente decreto foral.

Artículo 3. Aprobación del Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local.

Se aprueba el Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local que se inserta como anexo 3 del presente decreto foral.

Dicho plan será de aplicación por las entidades locales y sus entes dependientes con presupuesto limitativo.

Artículo 4. Aprobación de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas de las entidades locales.

Se aprueban las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local de Bizkaia que se insertan como anexo 4 del presente Decreto Foral.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera. Entidades de ámbito inferior al municipio.

Lo dispuesto en el presente decreto foral será de aplicación a las entidades de ámbito inferior al municipio, teniendo en cuenta las especificaciones reguladas en su normativa correspondiente.

Segunda. Obligación de consolidar de determinadas entidades del sector público local de Bizkaia.

Las entidades públicas empresariales y otras entidades del sector público local distintas de las sociedades mercantiles, sometidas a la normativa mercantil en materia contable que, dominando a otras entidades sometidas a dicha normativa, formen un grupo de acuerdo con los criterios previstos en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, formularán sus cuentas anuales consolidadas, a efectos de la elaboración de los estados consolidados de la entidad local correspondiente, con arreglo a los criterios establecidos en dichas Normas.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Primera. Apertura de la contabilidad del ejercicio 2016.

1. Las entidades que apliquen la Instrucción que se aprueba por este decreto foral realizarán el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2016 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 2015, 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 que se aprueba por este decreto foral.

2. Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2016, se procederá a realizar los asientos de ajuste necesarios para que a fecha 1 de enero de 2016 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 2016, que no estuviesen activados en virtud de lo establecido en el anterior Plan General de Contabilidad Pública del año 2004, 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 2015, 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 2016.

   Para el cálculo del tipo de interés efectivo se tomará como fecha inicial de referencia el 1 de enero de 2016.

   Asimismo, las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores a 1 de enero de 2016 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.

Segunda. Información a incluir en las cuentas anuales del ejercicio 2016.

Las cuentas anuales relativas al ejercicio 2016 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:

> «25. Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables.
>
> A efectos de clarificar el proceso de transición de la contabilidad del ejercicio 2015 a la del ejercicio 2016, 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 2016 y los que hubiesen figurado en el de cierre de la contabilidad del ejercicio 2015.
>
> 2. El balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial y el remanente de tesorería incluidos en la cuenta del ejercicio 2015.
>
> 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:
>
> a) Identificación del asiento.
>
> b) Motivo de su realización.
>
> c) Criterios contables aplicados para el ejercicio contable 2016 y diferencias con los que se aplicaron en el ejercicio anterior.
>
> d) Cuantificación del impacto que produce en el patrimonio neto de la entidad el cambio de criterios contables.
>
> e) Cualquier otra circunstancia que se considere relevante para clarificar la realización del asiento.».

Tercera. Formación y rendición de cuentas de ejercicios anteriores a 2016.

La formación y rendición de cuentas de ejercicios anteriores a 2016 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 este decreto foral. En particular, quedan derogadas el Decreto Foral 235/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el plan general de contabilidad pública de las entidades locales de Bizkaia y el Decreto Foral 255/2007, de 18 de diciembre de 2007, por el que se aprueban la Instrucción de Contabilidad y la modificación de determinados preceptos del Plan General de Contabilidad Pública de las entidades locales.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. Habilitación normativa.

Se autoriza al diputado foral de Administración Pública y Relaciones Institucionales para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación del presente decreto foral.

Segunda. Entrada en vigor.

El presente decreto entrará en vigor el día 1 de enero de 2016.

ANEXO 1
INSTRUCCIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS ENTIDADES LOCALES DE BIZKAIA

PREÁMBULO

La Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, presupuestaria de las entidades locales del Territorio Histórico de Bizkaia, fue desarrollada reglamentariamente por el Decreto Foral 255/2007, de 18 de diciembre de 2007, por el que se aprueban la Instrucción de Contabilidad y la modificación de determinados preceptos del Plan General de Contabilidad Pública de las entidades locales.

Con la presente Instrucción se pretende efectuar la actualización de la normativa contable de acuerdo con las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público, y las consiguientes novedades que se incorporan en el nuevo Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local en relación con el anterior aprobado mediante el Decreto Foral 235/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el plan general de contabilidad pública de las entidades locales de Bizkaia.

Igualmente, se pretende homogeneizar el contenido de la normativa contable de las diferentes administraciones públicas del sector público vasco.

Aunque la presente Instrucción presenta gran similitud con la anterior, es más breve, porque se han eliminado contenidos regulados en otras normas. Así, se han eliminado aquellos contenidos que figuraban en la Instrucción de contabilidad anterior que, de alguna forma, ya están desarrollados en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

Esta Instrucción de Contabilidad será de aplicación a las entidades locales, sus organismos autónomos, consorcios adscritos, sociedades mercantiles locales y entidades públicas empresariales locales, en los términos que al respecto se establecen en la misma.

En el título I se define un modelo de contabilidad centralizado, con independencia del lugar físico donde se capturen las operaciones, aplicando el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local.

También se hace una mención específica a los destinatarios de la información contable, esto es, los órganos de control, los órganos responsables de la gestión, los órganos de la administración que ejerza funciones de tutela financiera, los acreedores de la entidad, los analistas financieros y económicos, así como cualquier entidad, asociación y ciudadanos, en general, superándose así la visión tradicional de la contabilidad pública, orientada fundamentalmente al seguimiento de la ejecución presupuestaria y a la rendición de cuentas.

Igualmente, 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 que se recogen, en ocasiones de forma dispersa, en la legislación vigente.

En el título II se establecen las características básicas del sistema de información contable, esto es, un sistema de registro, elaboración y comunicación de información económico-financiera y presupuestaria sobre la actividad de las entidades locales durante el ejercicio contable.

El conjunto integrado de subsistemas o áreas contables 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.

También se describen el objeto y los fines del sistema de información contable, se establecen los requerimientos informáticos y se regulan los registros contables.

Así, deben registrarse todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable.

La anterior Instrucción tenía una regulación muy pormenorizada de cómo debían contabilizarse las distintas operaciones. Ahora, en esta Instrucción se 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, 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.

Tal y como se regulaba en la anterior Instrucción, siguen considerándose áreas de especial trascendencia los «Remanentes de crédito», los «Proyectos de gasto» y los«Gastos con financiación afectada». Igualmente se ha considerado conveniente mantener en la nueva Instrucción la sistematización de las operaciones contables que deben realizarse al inicio y final de cada ejercicio quedando además recogido su tratamiento contable en el Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local.

Sin embargo pierden tal calificación el «Inmovilizado», el «Endeudamiento», los «Pagos a Justificar» y los «Anticipos de caja fija».

Tanto el «Inmovilizado» como el «Endeudamiento» 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.

Respecto a los «Pagos a justificar» y a los «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.

Por último, la regulación de las magnitudes de carácter presupuestario, se traslada a la Tercera Parte «Cuentas Anuales» del Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local.

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».

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 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.

El título III regula 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 contables 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, se regulan los tipos de soporte permitidos y el 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.

Los justificantes de los hechos que se registren 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.

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 se dedica a la información contable. Así, se determinan el contenido, la estructura y las normas de elaboración de las cuentas a rendir por la entidad local, sus organismos autónomos y consorcios con presupuesto limitativo.

Resulta novedosa la inclusión, entre las cuentas anuales, 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.

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 se incluyen como documentación complementaria a acompañar a la Cuenta General las cuentas anuales de todas las unidades dependientes cuyas cuentas no se integren en la Cuenta General.

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.

Para concluir, se regula la información periódica para el Pleno de la Corporación, y la información para los órganos de gestión y de control interno, y para otras administraciones públicas.

TÍTULO I.
PRINCIPIOS GENERALES DE LA CONTABILIDAD LOCAL

CAPÍTULO I.
PRINCIPIOS GENERALES.

Regla 1. Ámbito de aplicación.

1. Las normas contenidas en la presente Instrucción serán de aplicación a las entidades locales del Territorio Histórico de Bizkaia, sus organismos autónomos y consorcios adscritos con presupuesto limitativo referidos en el artículo 3, apartado 3 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia.

2. Las entidades públicas empresariales locales, las sociedades mercantiles dependientes de entidades locales y los consorcios adscritos con presupuesto estimativo referidos en el artículo 3, apartado 3 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia 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 a sus adaptaciones sectoriales, siéndoles de aplicación esta Instrucción sólo en lo que se refiere a rendición de cuentas a los órganos de control externo.

Regla 2. Entidades contables.

Cada entidad local u organismo autónomo y consorcio con presupuesto limitativo 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 59 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, 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 Vasco de Cuentas Públicas. A tal efecto, las cuentas deberán estar aprobadas por el órgano competente.

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, 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 la parte tercera del plan 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 Vasco de Cuentas Públicas así como la Comisión Especial de Cuentas de la 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 financiera 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 la normativa en vigor.

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 64 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, 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 órgano foral competente y las dictadas por el Pleno de la Corporación.

b) Formar la cuenta general de la entidad local.

c) Formar las cuentas anuales consolidadas con arreglo a lo establecido en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local de Bizkaia.

d) Recabar de las entidades dependientes, multigrupo y asociadas la presentación de las cuentas anuales, en su caso, el correspondiente informe de gestión y, cuando proceda, el informe de auditoría, así como cualquier otra información que se considere necesaria para la formación de la Cuenta General y, en su caso, para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas.

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 64 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, 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 los estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente, a los que se refiere el artículo 6.3.d) de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia.

j) Determinar la estructura de la información referida en la letra i) anterior de conformidad con lo que se establezca por el Pleno de la entidad.

TÍTULO II.
DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

CAPÍTULO I
NORMAS GENERALES

Regla 10. Definición.

La contabilidad de las entidades locales, sus organismos autónomos y los consorcios adscritos con presupuesto limitativo referidos en la Regla 1, 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 previstos en Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia y en esta Instrucción.

Regla 11. Objeto.

1. El sistema de información contable para la administración local 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, de sus resultados y de la ejecución de su presupuesto, para satisfacer los fines que se describen en la regla siguiente.

2. El sistema de información contable para la administración local 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 sistema de información contable para la administración local 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 previsiones, 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 12. Fines.

El sistema de información contable para la administración local 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.

g) Suministrar información de utilidad para otros destinatarios, como asociaciones e instituciones, empresas y ciudadanos en general.

Regla 13. Configuración informática del sistema.

La configuración informática del sistema de información contable que adopte cada entidad 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 sistema 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 14. Soporte de los registros contables.

1. Los registros de las operaciones y del resto de la información capturada en el sistema de información contable para la administración local, 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 42.

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
REMANENTES DE CRÉDITO.

Regla 15. Definición.

Los remanentes de crédito recogen para cada aplicación presupuestaria el saldo de los créditos aprobados que no han llegado a la fase de reconocimiento de la obligación.

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
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 3.ª 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 la Norma de Ejecución Presupuestaria 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
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 tal modo 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. Coeficiente 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. Las desviaciones anuales positivas o negativas ajustarán el resultado presupuestario negativa o positivamente.

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
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, ésta 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.

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.

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, 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 acreedores, 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, 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 número. 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.

5. En el caso de que la gestión recaudatoria tenga un carácter duradero, las entidades titulares de recursos podrán registrar contablemente las citadas operaciones en el momento en que se produzca dicho suministro de información, independientemente del período en que se hayan devengado las operaciones correspondientes. A estos efectos, se entenderá que la gestión recaudatoria tiene carácter duradero cuando la misma se venga realizando o, en su caso, se prevea realizar al menos durante dos ejercicios completos y consecutivos.

SECCIÓN 5
OPERACIONES DE FIN E INICIO DE EJERCICIO.

Regla 34. Operaciones de fin de ejercicio.

1. Al finalizar el ejercicio contable se habrán de realizar las siguientes operaciones de regularización y cierre:

   a) Operaciones de regularización:

      a.1) Regularización de la contabilidad del presupuesto de ingresos.

      Las operaciones de regularización de la contabilidad del presupuesto de ingresos permitirán que el saldo de las cuentas 430 «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente» y 431 «Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios cerrados» refleje los importes pendientes de cobro y se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad Pública de las entidades locales.

      a.2) Regularización del resultado del ejercicio.

      Constituye esta regularización el conjunto de operaciones destinadas a determinar el resultado económico patrimonial del período y tiene por objeto saldar las cuentas divisionarias de los grupos 6 y 7, utilizando como contrapartida la cuenta 129 «Resultado del ejercicio».

      a.3) Regularización del patrimonio neto.

      Constituye esta regularización el conjunto de operaciones destinadas a saldar las cuentas divisionarias de los grupos 8 y 9 al cierre del ejercicio, utilizando como contrapartida la correlativa cuenta del subgrupo 13.

   b) Cierre de la contabilidad.

   El último día del ejercicio, y con posterioridad a cualquier otra anotación, se procederá al cierre de la contabilidad. Esta operación se efectuará mediante un asiento en el que se cargarán cada una de las cuentas con saldo acreedor, con abono a cada una de las cuentas con saldo deudor, por el importe de sus respectivos saldos.

2. Estas operaciones de regularización y cierre se efectuarán una vez practicadas todas las anotaciones contables correspondientes a operaciones realizadas durante el ejercicio.

Regla 35. Operaciones de inicio del ejercicio.

1. Al inicio del ejercicio contable y previamente a la anotación de cualquier otra operación, se procederá a la apertura de la contabilidad.

2. Esta operación se efectuará mediante un asiento en el que se cargarán las cuentas que se abonaron en el asiento de cierre del ejercicio anterior, con abono a las que se cargaron en dicho asiento, con las siguientes excepciones:

   a) Acreedores procedentes de presupuestos cerrados:

      La cuenta 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados» o sus divisionarias figurarán, en el asiento de apertura, por la suma de su importe en el asiento de cierre del ejercicio anterior, más el que, en dicho asiento, presente la cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» o sus divisionarias.

   b) Deudores procedentes de presupuestos cerrados:

      La cuenta 431 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados» o sus divisionarias figurarán, en el asiento de apertura, por la suma de su importe en el asiento de cierre del ejercicio anterior, más el que, en dicho asiento, figure en la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» o en sus divisionarias.

   c) Acreedores del presupuesto corriente:

      La cuenta 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» o sus divisionarias no figurarán en el asiento de apertura.

   d) Deudores del presupuesto corriente:

   La cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» o sus divisionarias no figurarán en el asiento de apertura.

TÍTULO III.
DE LOS DATOS A INCORPORAR AL SISTEMA.

CAPÍTULO I.
JUSTIFICANTES DE LAS OPERACIONES.

Regla 36. 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 sistema de información contable, debe estar debidamente acreditado con el correspondiente justificante que ponga de manifiesto su realización.

Regla 37. Medios de justificación.

1. La justificación de los distintos hechos susceptibles de incorporación al sistema de información contable, 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 38. Soporte de las anotaciones contables.

1. Las operaciones que hayan de ser contabilizadas se incorporarán al sistema de información contable, 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 sistema de información contable, 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 sistema de información contable, 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 39. 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 40. 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 sistema de información contable.

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 41. 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 sistema de información contable, 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 42. Conservación de los registros contables.

1. Los registros de las operaciones anotadas en el sistema de información contable 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 43. Tipos de información.

Para el cumplimiento de los fines del sistema de información contable, que se relacionan en la Regla 12, 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 de la normativa en vigor, 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 elaboración los estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente, a los que se refiere el artículo 6.3.d) de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia.

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 44. 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 45. Garantía de la información contable.

Respecto a la información contable facilitada a los distintos destinatarios, la persona 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
CONTENIDO.

Regla 46. 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 dependientes de la entidad local, esto es, aquéllas en las que la entidad participa en proporción superior al 50% de su capital o fondo social.

   d) Las cuentas anuales de las entidades públicas empresariales.

   e) La cuenta o las cuentas anuales, en su caso, de los consorcios adscritos cuando sus presupuestos integren los presupuestos generales de la entidad de acuerdo con la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia.

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 47. La cuenta de la propia entidad local, la cuenta de los organismos autónomos y la cuenta de los consorcios adscritos con presupuesto limitativo.

1. Las cuentas anuales que integran la cuenta de la propia entidad local y las que deberá formar cada uno de sus organismos autónomos y consorcios adscritos con presupuesto limitativo 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.

3. A las cuentas anuales de la propia entidad local y de cada uno de sus organismos autónomos y consorcios adscritos con presupuesto limitativo 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, de los organismos autónomos o de los consorcios adscritos con presupuesto limitativo 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 la Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad.

c) Estado de conciliación de los resultados presupuestario y contable.

Regla 48. Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles, de las entidades públicas empresariales dependientes y de los consorcios adscritos con presupuesto estimativo.

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 sus adaptaciones sectoriales.

2. A las cuentas anuales que deberán formar las entidades públicas empresariales dependientes de la entidad local y los consorcios adscritos con presupuesto estimativo les será de aplicación lo previsto en el párrafo anterior.

SECCIÓN 2
FORMACIÓN

Regla 49. 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. ...

Regla 50. Documentación complementaria.

1. A la cuenta general se acompañarán:

   a) Los documentos a que se refiere la regla 47.3.

   b) Las cuentas anuales de aquellas unidades dependientes de la entidad local incluidas en el ámbito de aplicación de la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera no integradas en la cuenta general.

2. Asimismo, acompañarán a la Cuenta General las cuentas anuales consolidadas.

SECCIÓN 3
APROBACIÓN.

Regla 51. Aprobación de la cuenta general.

1. La cuenta general de cada ejercicio se someterá antes del 15 de mayo 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 los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones. Examinados éstos por la Comisión Especial de Cuentas 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 31 de julio.

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
RENDICIÓN DE CUENTAS.

Regla 52. Cuentadantes.

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

   a) Quien ostente la Presidencia de la entidad local.

   b) Quienes ostenten la Presidencia o dirección de los organismos autónomos, de las entidades públicas empresariales y de los consorcios adscritos.

   c) Quienes ostenten la Presidencia del Consejo de Administración de las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local.

   d) Quienes tengan atribuida la función de liquidar las sociedades mercantiles dependientes de la entidad local en proceso de liquidación.

2. Las personas 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 las personas cuentadantes les corresponde rendir, antes del 30 de abril 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 de suministrar información veraz 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 53. Procedimiento de rendición.

1. En cumplimiento de su obligación de rendir cuentas, las personas cuentadantes deberán remitir sus cuentas anuales, acompañadas de la documentación complementaria a que se refiere la regla 47.3, 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 la Presidencia 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 establezcan en la normativa sobre protección de datos de carácter personal; sobre régimen jurídico de las administraciones públicas; sobre acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos; y sobre firma electrónica.

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
INFORMACIÓN PERIÓDICA PARA EL PLENO

Regla 54. Elaboración.

1. En cumplimiento de lo previsto en la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, 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 55. Contenido.

La información a que se refiere la regla anterior contendrá los datos relativos a la ejecución del presupuesto de gastos e ingresos, referidos a las agrupaciones de ejercicio corriente, cerrados y posteriores, así como de los movimientos y la situación de la tesorería.

SECCIÓN 2
AVANCE DE LOS ESTADOS DE EJECUCIÓN DE GASTOS E INGRESOS DEL PRESUPUESTO CORRIENTE

Regla 56. Elaboración.

La Intervención u órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad elaborará el avance de los estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente, a que se refiere el artículo 6.3 d) de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, que habrá de unirse al presupuesto de la entidad local.

Regla 57. Contenido.

1. El avance de los estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente, que habrá de unirse al correspondiente presupuesto de los integrados en el presupuesto general, constará de dos partes:

    - Primera parte: estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente referidos, al menos, a seis meses del ejercicio.

    - Segunda parte: estimación de los estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente, 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 58. Primera parte: estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente referidos, 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 y los créditos definitivos.

    b) Los gastos autorizados

    c) Los gastos comprometidos.

    d) Las obligaciones reconocidas netas.

    e) Los pagos realizados.

    f) Las obligaciones pendientes de pago.

    g) 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 compromisos de ingreso.

    c) Los derechos reconocidos netos.

    d) La recaudación neta.

    e) Los derechos pendientes de cobro.

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

Regla 59. Segunda parte: estimación de los estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente, a 31 de diciembre.

La segunda parte pondrá de manifiesto los importes que se estime presentarán a 31 de diciembre los estados de ejecución de gastos e ingresos del presupuesto corriente. Esta información incluirá, como mínimo a nivel de capítulo, al menos, los créditos y previsiones definitivos y las obligaciones y derechos reconocidos netos.

SECCIÓN 3
INFORMACIÓN PARA LOS ÓRGANOS DE GESTIÓN Y DE CONTROL INTERNO

Regla 60. 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
INFORMACIÓN PARA OTRAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

Regla 61. 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 2
ESTRUCTURA PRESUPUESTARIA DE LAS ENTIDADES LOCALES

La estructura presupuestaria y los criterios de clasificación hasta ahora vigentes se aprobaron mediante el Decreto Foral 235/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el plan general de contabilidad pública de las entidades locales de Bizkaia.

Este decreto fue modificado mediante el Decreto Foral 96/2014, de 29 de julio para regular una nueva clasificación por programas vinculada a las políticas públicas de gasto que delimitan las distintas áreas de actuación del presupuesto.

En la presente clasificación se mantiene la estructura por programas en vigor y se introducen algunos cambios en la clasificación económica. Los más significativos en la clasificación económica de ingresos son:

- En primer lugar se diferencian los ingresos corrientes de los de capital y los financieros. La misma diferenciación se establece para el caso de los gastos.

- En segundo lugar se diferencian los reintegros de gastos corrientes y los de capital, para lo que se crea un artículo nuevo.

- En tercer lugar, el remanente de tesorería se diferencia, a nivel de subconcepto, en función de sus dos componentes: remanente de tesorería para gastos generales y remanente de tesorería para gastos con financiación afectada.

Por lo que se refiere a la clasificación económica de gastos, se crean conceptos para los intereses por arrendamiento financiero, para las aplicaciones informáticas, para las adquisiciones de aprovechamientos urbanísticos, para reflejar las inversiones en patrimonio público del suelo, para las inversiones en bienes en régimen de arrendamiento, para las inversiones gestionadas para otros entes y para las aportaciones patrimoniales. Asimismo se crea el capítulo 5 con objeto de recoger las dotaciones para el crédito global y para imprevistos.

1. CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE LOS INGRESOS DEL PRESUPUESTO DE LAS ENTIDADES LOCALES

El presente documento desarrolla la estructura de la clasificación económica de los ingresos de las entidades locales y de sus entes dependientes con presupuesto limitativo, relacionando a continuación de cada capítulo, artículo y concepto las clases de ingresos imputables a los mismos, con el grado de detalle apropiado para cada uno de ellos.

Se distinguen las operaciones corrientes (capítulos 1 a 5), de capital (capítulos 6 y 7) y financieras (capítulos 8 y 9).

El código tiene carácter de cerrado y obligatorio en los niveles de capítulo y artículo. Por lo que se refiere a concepto y subconcepto es abierto, pudiendo crearse por la entidad local cuantos epígrafes en estos niveles se estimen necesarios de acuerdo con sus necesidades y con arreglo, en su caso, a sus reglamentos o decretos de organización.

No obstante, y debido a la especialidad de la administración local, se tipifican y codifican algunos conceptos y subconceptos que se consideran de general utilización. En el caso de que

la entidad local decida clasificar por cualquiera de dichos conceptos y subconceptos tipificados, necesariamente debería asignarles el número de codificación previsto.

A. OPERACIONES CORRIENTES

Comprende los capítulos 1 al 5 inclusive del presupuesto de ingresos, recogiendo los tres primeros capítulos los ingresos de naturaleza tributaria o análoga, el capítulo 4 los ingresos por transferencias corrientes y subvenciones destinadas a financiar gastos corrientes o no destinadas a ninguna finalidad específica, y el capítulo 5 recoge los ingresos patrimoniales, derivados de depósitos, dividendos o rentas de bienes inmuebles, así como, entre otros, el producto correspondiente al canon de concesiones administrativas y las contraprestaciones del derecho de superficie.

CAPÍTULO 1
IMPUESTOS DIRECTOS

En este capítulo se incluirán los recursos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de renta.

Artículo 11. Sobre el capital.

Recoge los ingresos derivados de los impuestos que gravan la titularidad de un patrimonio o incrementos de valor puestos de manifiesto por la transmisión de elementos integrantes del mismo.

Se tipifican tres conceptos:

Concepto 112. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Concepto 113.Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

Concepto 114. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Artículo 13. Sobre actividades económicas.

Incluye los ingresos derivados del impuesto cuyo hecho imponible esté constituido por el ejercicio de actividades empresariales, profesionales o artísticas.

Se tipifica un solo concepto:

Concepto 130. Impuesto sobre Actividades Económicas.

Artículo 19. Impuestos directos extinguidos.

Incluye el rendimiento de los impuestos locales directos suprimidos por la Norma Foral de Haciendas Locales.

Se tipifican dos conceptos:

Concepto 190. Impuestos ligados a la producción.

Recoge los rendimientos provenientes de los impuestos extinguidos que gravaban la renta producida por la posesión de bienes inmuebles rústicos o urbanos, actividades comerciales industriales, profesionales o artísticas, o por el ejercicio de dichas actividades en un local determinado.

Concepto 191. Impuestos sobre el capital.

Se incluirá en este concepto el rendimiento de los impuestos extinguidos que gravaban el capital, su posesión en forma de terrenos, o el incremento de valor que se ponga de manifiesto por su transmisión.

CAPÍTULO 2
IMPUESTOS INDIRECTOS

Artículo 28. Otros impuestos indirectos.

Recoge otros ingresos derivados de la recaudación de impuestos indirectos en vigor, así como los derivados de la recaudación del impuesto por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación y obra.

Se tipifican dos conceptos:

Concepto 282. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Recoge los ingresos derivados de la recaudación del impuesto por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación y obra.

Concepto 283. Impuesto sobre gastos suntuarios:

- Subconcepto 283.01. Cotos de caza y pesca.

Recoge los ingresos derivados de la recaudación del impuesto por el aprovechamiento de los cotos privados de caza y pesca cualquiera que sea la forma de explotación o disfrute de dichos aprovechamientos.

Artículo 29. Impuestos indirectos extinguidos.

Incluye el rendimiento de los impuestos locales indirectos suprimidos por la Norma Foral de Haciendas Locales.

Se tipifican dos conceptos:

Concepto 290. Impuestos ligados a la producción.

Concepto 291. Impuestos sobre renta, patrimonio y consumo.

CAPÍTULO 3
TASAS Y OTROS INGRESOS

Artículo 30. Ventas.

Ingresos percibidos en transacciones con salida o entrega material de bienes, excepto que formen parte del inmovilizado, y no tengan la consideración de material desechable.

Artículo 31. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades de competencia local.

Ingresos derivados de la prestación de un servicio público o de la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzcan cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A este efecto no se considerará voluntaria la solicitud de recepción por parte de los administrados:

    - Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

- Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.

Se tipifican tres conceptos:

Concepto 310. Servicios generales.

- Subconcepto 310.01. Recogida domiciliaria de basuras o residuos sólidos urbanos.
- Subconcepto 310.02. Servicio de alcantarillado y canon financiación de infraestructuras hidráulicas.
- Subconcepto 310.03. Cementerios municipales y otros servicios funerarios.
- Subconcepto 310.04. Expedición de documentos.
- Subconcepto 310.05. Recogida y retirada de vehículos de la vía pública.
- Subconcepto 310.06. Actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano.
- Subconcepto 310.07. Placas, patentes y otros distintivos.
- Subconcepto 310.08. Prevención y extinción de incendios.
- Subconcepto 310.09. Suministro municipal de agua y canon de financiación de infraestructuras hidráulicas.
- Subconcepto 310.10. Instalaciones deportivas municipales.
- Subconcepto 310.11. Enseñanzas especiales.
- Subconcepto 310.12. Asistencias y estancias en hogares y residencias.
- Subconcepto 310.13. Vertederos controlados de basuras y basuras industriales.
- Subconcepto 310.14. Guarderías.
- Subconcepto 310.15. Ayuda a domicilio y otros servicios sociales.
- Subconcepto 310.16. Servicios culturales.
- Subconcepto 310.17. Suministro municipal de gas.
- Subconcepto 310.18. Suministro municipal de electricidad.
- Subconcepto 310.19. Transporte público.
- Subconcepto 310.99. Otras tasas por servicios generales.

Concepto 311. Sobre actividades económicas.

Los ingresos percibidos por este concepto se dividen en subconceptos diferenciados, según las necesidades de información de cada entidad local, de acuerdo al siguiente desglose:

- Subconcepto 311.01. Licencia de apertura de establecimientos.

- Subconcepto 311.02. Otorgamiento de licencias y autorizaciones de autotaxis.

- Subconcepto 311.03. Lonjas y mercados.

- Subconcepto 311.04. Servicios de matadero.

- Subconcepto 311.99. Otras tasas sobre actividades económicas.

Concepto 312. Sobre la propiedad inmobiliaria.

Los ingresos percibidos por este concepto se dividen en subconceptos diferenciados, según las necesidades de información de cada entidad local, de acuerdo al siguiente desglose:

- Subconcepto 312.01. Otorgamiento de licencias urbanísticas.

- Subconcepto 312.99. Otras tasas sobre propiedad inmobiliaria.

Artículo 32. Tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

Ingresos percibidos como contraprestación a la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

Se tipifican tres conceptos:

Concepto 320. Servicios generales.

Los ingresos percibidos por este concepto se dividen en subconceptos diferenciados, según las necesidades de información de cada entidad local, de acuerdo al siguiente desglose:

- Subconcepto 320.01. Estacionamiento de vehículos en las vías públicas.

- Subconcepto 320.02. Desagüe de canalones e instalaciones análogas.

- Subconcepto 320.03. Colocación de tablados o tribunas.

- Subconcepto 320.04. Otras tasas por servicios generales.

Concepto 321. Que benefician o afectan a la actividad económica.

Los ingresos percibidos por este concepto se dividen en subconceptos diferenciados, según las necesidades de información de cada entidad local, de acuerdo al siguiente desglose:

- Subconcepto 321.01. Tendidos, tuberías y galerías para la conducción de energía eléctrica o cualquier fluido.

- Subconcepto 321.02. Quioscos en la vía pública.

- Subconcepto 321.03. Vallas, andamios, contenedores, materiales de construcción, etc, depositados en la vía pública.

- Subconcepto 321.04. Mesas y sillas.

- Subconcepto 321.05. Puestos, barracas y rodajes cinematográficos.

- Subconcepto 321.06. Portadas, escaparates y vitrinas.

- Subconcepto 321.07. Apertura de calicatas y zanjas.

- Subconcepto 321.08. Colocación de tuberías, hilos conductores, cables y depósitos.

- Subconcepto 321.09. Ocupación del suelo, subsuelo y vuelo por empresas de suministros.

- Subconcepto 321.99. Otras tasas que beneficien o afecten a la actividad económica.

Concepto 322. Otras tasas que beneficien o afecten a la propiedad inmobiliaria.

Los ingresos percibidos por este concepto se dividen en subconceptos diferenciados, según las necesidades de información de cada entidad local, de acuerdo al siguiente desglose:

- Subconcepto 322.01. Entrada de vehículos por aceras y reservas de la vía pública para aparcamientos.

- Subconcepto 322.99. Otras tasas que beneficien o afecten a la actividad inmobiliaria.

Artículo 34. Precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia local.

Ingresos percibidos como contraprestación de los servicios prestados, o por la realización de actividades de competencia de la Entidad local, siempre que no concurran las circunstancias exigidas en el artículo 31, Tasas.

Se tipifican tres conceptos:

Concepto 340. Servicios de carácter general.

Concepto 341. Que beneficien a actividades económicas.

Concepto 342. Que beneficien a la propiedad inmobiliaria.

Artículo 36. Contribuciones especiales.

Ingresos percibidos como contraprestación a la obtención de un beneficio especial o de un aumento de valor de determinados bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos de carácter local.

Se tipifican dos conceptos:

Concepto 360. Para ejecución de obra.

Concepto 361. Para el establecimiento o ampliación de los servicios.

Necesariamente a nivel de subconcepto se debe detallar la obra o el servicio de que se deriven.

Artículo 38. Reintegros de operaciones corrientes.

Ingresos realizados para reintegrar cantidades indebidamente satisfechas en ejercicios anteriores que correspondan a operaciones corrientes.

Los reintegros del presupuesto corriente se imputarán al presupuesto de gastos minorando el importe de las obligaciones previamente reconocidas, así como el de los pagos correspondientes.

Artículo 39. Otros ingresos.

Recoge los ingresos que, siendo propios de este capítulo, no se han incluido en los artículos anteriores.

Se tipifican en siete conceptos:

Concepto 391. Multas.

Impuestos derivados de las sanciones impuestas por acciones u omisiones debidamente tipificadas en la legislación vigente. Las sanciones de carácter tributario que tengan su origen en la gestión de una concreta figura tributaria no se aplicarán a este concepto, sino al tributo que corresponda.

Concepto 392. Recargos del período ejecutivo y por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Ingresos derivados de falta de pago de las deudas en período voluntario a través del recargo ejecutivo y de apremio ordinario. Asimismo se incluyen los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

Concepto 393. Intereses de demora.

Ingresos derivados de demora cuando procedan a tenor de la normativa vigente.

Concepto 394. Prestación personal.

Ingresos derivados de la redención en metálico de la prestación personal.

Concepto 395. Prestación de transporte.

Ingresos derivados de la redención en metálico de la prestación de transporte.

Concepto 396. Compensaciones.

Ingresos derivados de las cantidades que se reciban como compensación en los supuestos en que la normativa correspondiente así lo establezca.

Concepto 399. Otros ingresos diversos.

Recoge los ingresos propios de este artículo, no incluidos en los conceptos anteriores.

CAPÍTULO 4 .
TRANSFERENCIAS CORRIENTES

Ingresos de naturaleza no tributaria, percibidos por la entidad local, sin contraprestación directa, destinados a financiar operaciones corrientes.

Por artículos se recogerá el ámbito territorial correspondiente al agente que las concede cuando se trate de Instituciones o entidades públicas. En este caso, el ente en cuestión vendrá reflejado por el concepto.

Artículo 40. Del Estado.

Recoge las transferencias de entidades públicas localizadas fuera del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Concepto 400. De la Administración general del Estado.

Concepto 401. Organismos autónomos.

Concepto 402. Seguridad Social.

Concepto 403. Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.

Concepto 404. Comunidades autónomas.

Concepto 405. Diputaciones.

Concepto 409. Otras Entidades públicas.

Artículo 41. De la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Recoge las transferencias de las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de entidades públicas localizadas fuera del territorio histórico al que pertenece el ente local.

Concepto 410. De la Administración general.

Concepto 411. Organismos autónomos.

Concepto 412. Entes públicos.

Concepto 414. Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.

Concepto 416. Diputaciones Forales y otros entes forales.

Concepto 417. Entidades locales.

Concepto 419. Otras entidades públicas.

Artículo 42. Del territorio histórico.

Recoge las transferencias de las instituciones forales y de entidades públicas localizadas fuera del término municipal y dentro del territorio histórico al que pertenece el ente local.

Concepto 420. De la Diputación Foral y otras instituciones forales.

Concepto 421. Mancomunidades y consorcios.

Concepto 422. Otras entidades públicas.

Artículo 43. Del municipio.

Recoge las transferencias de entidades públicas localizadas dentro del término municipal.

Concepto 430. Administración de la entidad municipal.

Concepto 431. Organismos autónomos.

Concepto 432. Entidades públicas empresariales.

Concepto 433. Sociedades públicas de la entidad.

Concepto 434. Otras entidades de ámbito inferior al municipio.

Concepto 435. Otras entidades dependientes.

Concepto 436. Otras entidades.

Artículo 47. De empresas.

Recoge las transferencias de empresas de propiedad privada.

Por conceptos se diferenciarán transferencias de empresas en que la entidad participe en proporción inferior al 50 por ciento (empresas participadas) de aquellas empresas en que no participen.

Concepto 470. De empresas participadas.

Concepto 471. De otras empresas.

Artículo 48. De familias e instituciones sin fines de lucro.

Recoge toda clase de subvenciones, donaciones, etc., que familias o instituciones sin fines de lucro otorguen a la entidad local.

Concepto 480. De familias.

Concepto 481. De instituciones sin fines de lucro.

Artículo 49. Del exterior.

Recoge las transferencias sin contrapartida de agentes situados fuera del ámbito territorial del Estado.

CAPÍTULO 5.
INGRESOS PATRIMONIALES

Recoge los ingresos de naturaleza no tributaria procedentes de rentas de la propiedad o del patrimonio de las entidades locales.

Artículo 50. Intereses de títulos-valores.

Comprende los ingresos por intereses derivados de las inversiones financieras en títulos-valores.

Por conceptos se recogerá el ámbito territorial correspondiente al agente que los emite cuando se trate de Instituciones o entidades públicas.

Concepto 500. Emitidos por instituciones públicas en el Estado.

Recoge los intereses de títulos valores emitidos por entidades públicas localizadas fuera del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Concepto 501. Emitidos por instituciones públicas en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Recoge los intereses de títulos valores emitidos por las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y por entidades públicas localizadas fuera del territorio histórico al que pertenece la entidad local.

Concepto 502. Emitidos por instituciones públicas en el territorio histórico.

Recoge los intereses de títulos valores emitidos, en el territorio histórico al que pertenece la entidad local, por las instituciones forales y por entidades públicas localizadas fuera del término municipal.

Concepto 503. Emitidos por instituciones públicas del municipio.

Recoge los intereses de títulos valores emitidos por entidades públicas cuyo ámbito territorial no exceda del término municipal.

Concepto 504. Emitidos por empresas.

Recoge los intereses de títulos valores emitidos por empresas de propiedad privada. Por subconceptos se diferenciarán los emitidos por las empresas participadas y los emitidos por otras empresas.

- Subconcepto 504.01. Por empresas participadas.

- Subconcepto 504.02. Por otras empresas.

Artículo 51. Intereses de anticipos y préstamos concedidos a largo plazo.

Recoge intereses de deuda no documentada en títulos-valores, préstamos de todo tipo, anticipos, pólizas de crédito, etc. concedidos a largo plazo.

Por conceptos se recogerá el ámbito territorial correspondiente al sujeto deudor cuando se trate de instituciones o entidades públicas.

Concepto 510. A instituciones públicas del Estado.

Concepto 511. A instituciones públicas de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Concepto 512. A instituciones públicas del territorio histórico.

Concepto 513. A instituciones públicas del municipio.

Concepto 514. A empresas.

- Subconcepto 514.01. A empresas participadas.

- Subconcepto 514.02. A otras empresas.

Concepto 515. A familias.

Artículo 52. Intereses de anticipos y préstamos concedidos a corto plazo.

Tendrá el mismo contenido que el artículo 51, siendo su concesión a corto plazo.

Artículo 53. Dividendos y participaciones en beneficios.

Incluye recursos procedentes de dividendos y participaciones en beneficios derivados de inversiones financieras o de derechos legalmente establecidos.

Concepto 530. De entidades públicas empresariales.

Concepto 531. De empresas municipales.

Concepto 532. De otras empresas.

Artículo 54. Rentas de bienes inmuebles.

Recoge los ingresos derivados del aprovechamiento, uso o disfrute por terceros de los bienes inmuebles patrimoniales de titularidad local.

Concepto 540. Producto del arrendamiento de fincas urbanas.

Ingresos derivados de la cesión en alquiler de inmuebles urbanos en general.

Concepto 541. Producto del arrendamiento de fincas rústicas.

Ingresos derivados del arrendamiento de fincas rústicas propiedad de la entidad local.

Concepto 542. Participación en traspaso de locales de negocio.

Ingresos derivados del cambio de arrendatario en locales de negocio propiedad de la entidad local.

Concepto 543. Adjudicación y subasta de locales de negocio.

Ingresos derivados de la cesión de locales de negocio para su explotación.

Concepto 544. Censos.

Ingresos derivados de contratos de censos enfitéuticos, o de cualesquiera otra naturaleza, establecidos sobre bienes inmuebles de las entidades locales.

Concepto 549. Otros.

Recoge otros ingresos por rentas de bienes inmuebles patrimoniales no incluidos en los anteriores conceptos.

Artículo 55. Productos de concesiones y aprovechamientos especiales.

Ingresos obtenidos de derechos de investigación o explotación otorgados por las entidades locales y, en general, los derivados de todo tipo de concesiones y aprovechamientos especiales que éstas puedan recibir. No se incluirán aquí los ingresos producidos por precios públicos.

Concepto 550. Concesiones administrativas.

Ingresos procedentes de concesiones administrativas.

Concepto 551. Aprovechamientos agrícolas y forestales.

Ingresos procedentes de aprovechamientos agrícolas y forestales.

Concepto 552. Aprovechamientos especiales.

Ingresos de esta naturaleza no incluidos en el concepto 551 y que no tengan el carácter de precio público por referirse a bienes patrimoniales.

Concepto 553. Explotaciones.

Ingresos procedentes de derechos de explotación otorgados por entidades locales. Ingresos de esta naturaleza no comprendidos en los artículos anteriores.

Artículo 56. Intereses de depósitos.

Incluye los intereses que devenguen los depósitos monetarios efectuados por las entidades locales. Por conceptos se diferenciarán los intereses percibidos en función de las entidades o sujetos depositarios.

Artículo 59. Otros ingresos patrimoniales.

Recoge todos aquellos ingresos de esta naturaleza no comprendidos en los artículos anteriores.

B. OPERACIONES DE CAPITAL

Comprende los Capítulos 6, «Enajenación de inversiones reales y otros ingresos derivados de actuaciones urbanísticas», y 7, «Transferencias de capital», del presupuesto de ingresos. Recoge, entre otros, los ingresos procedentes de ventas de inmuebles y de otro inmovilizado, los ingresos derivados de las actuaciones urbanísticas, así como las transferencias reconocidas a favor de la entidad local para financiar gastos de capital.

CAPÍTULO 6.
ENAJENACIÓN DE INVERSIONES REALES Y OTROS INGRESOS DERIVADOS DE ACTUACIONES URBANÍSTICAS

Ingresos provenientes de transacciones con salida o entrada de bienes de capital propiedad de las entidades locales, excepto de aquellos que tengan la consideración de material desechable.

Artículo 60. De terrenos.

Comprende los ingresos derivados de la venta de solares, fincas rústicas y otros terrenos.

Concepto 600. Solares.

Concepto 601. Fincas rústicas.

Ingresos derivados de la venta de fincas rústicas.

Concepto 603. Patrimonio público del Suelo.

Ingresos derivados de la venta de terrenos integrantes del patrimonio público del suelo.

Concepto 609. Otros.

Ingresos derivados de la venta de terrenos sin edificar, no comprendidos en los conceptos anteriores.

Artículo 61. De las demás inversiones reales.

Comprende los ingresos derivados de la venta de las inversiones reales no comprendidos en el artículo anterior, que se detallan en los conceptos y subconceptos siguientes, cuyo contenido es análogo al correspondiente al artículo 62 de gastos.

Concepto 612. De edificios y otras construcciones.

- Subconcepto 612.01 Edificios y construcciones del patrimonio público del suelo.
- Subconcepto 612.02. Otros edificios y construcciones.

Concepto 613. De maquinaria, instalaciones y utillaje.

- Subconcepto 613.01. Maquinaria.
- Subconcepto 613.02. Instalaciones.
- Subconcepto 613.03. Elementos de transporte interno.

- Subconcepto 613.04. Útiles y herramientas.

Concepto 614. De elementos de transporte.

Concepto 615. De mobiliario y enseres.

- Subconcepto 615.01. Mobiliario.
- Subconcepto 615.02. Equipos de oficina.
- Subconcepto 615.09. Otros enseres.

Concepto 616. De equipos para procesos de información.

Concepto 617. De proyectos complejos.

Concepto 618. De fondos bibliográficos.

Concepto 619. De otras inversiones reales.

Artículo 65. Ingresos derivados de actuaciones urbanísticas.

Concepto 650. Cuotas de urbanización.

Ingresos derivados de actuaciones urbanísticas, como consecuencia de aportaciones exigidas por la entidad local a los propietarios de los terrenos para urbanizar al objeto de financiar los gastos de urbanización.

Concepto 651. Aprovechamientos urbanísticos.

Recoge los ingresos procedentes de los propietarios de los terrenos en que, de acuerdo con la normativa urbanística, se localice el aprovechamiento correspondiente a los ayuntamientos por exceder del susceptible de apropiación privada.

Artículo 68. Reintegros por operaciones de capital.

Ingresos realizados para reintegrar cantidades indebidamente satisfechas en ejercicios anteriores que correspondan a operaciones de capital.

Los reintegros del presupuesto corriente se imputarán al presupuesto de gastos minorando el importe de las obligaciones previamente reconocidas, así como el de los pagos correspondientes.

CAPÍTULO 7.
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Ingresos de naturaleza no tributaria, percibidas por la entidad local sin contraprestación directa, destinados a financiar operaciones de capital. La estructura de los artículos comprendidos en este capítulo es análoga a la del capítulo 4, salvando las diferencias de numeración y contenido, y recogerá el ámbito territorial correspondiente al agente que las concede, cuando se trate de instituciones o entidades públicas. En este caso, el ente en cuestión vendrá reflejado por el concepto.

C. OPERACIONES FINANCIERAS

Las operaciones financieras tanto a corto (por plazo no superior a un año) como a largo plazo (superior a un año) se recogen en los Capítulos 8, «Activos financieros», y 9, «Pasivos financieros». El primero recogerá las enajenaciones de activos financieros así como los reintegros de préstamos concedidos, depósitos y fianzas constituidos por la entidad local. El

artículo 87, «Remanente de tesorería», recogerá, a lo largo del ejercicio, las aplicaciones a presupuesto del remanente de tesorería.

El Capítulo 9, «Pasivos financieros», incluirá la concertación o emisión de pasivos financieros.

CAPÍTULO 8.
ACTIVOS FINANCIEROS

Recoge los ingresos procedentes de enajenaciones de deuda, acciones y obligaciones, tanto del interior como del exterior, con vencimientos a corto y largo plazo, así como los ingresos procedentes de reintegros de préstamos concedidos y los reintegros de depósitos y fianzas constituidos. En este capítulo se incluye el remanente de tesorería como fuente de financiación de modificaciones presupuestarias. El capítulo recoge también las operaciones de nivelación presupuestaria, de aplicación a las entidades públicas empresariales y sociedades públicas.

Artículo 80. Enajenación de deuda a corto plazo.

Se incluye en este artículo los ingresos procedentes de la venta de todo tipo de deuda, obligaciones y bonos con vencimiento igual o inferior a 12 meses. A nivel de concepto se diferenciará si pertenece o no al sector público local.

Artículo 81. Enajenación de deuda a largo plazo.

Se incluye en este artículo los ingresos procedentes de la venta de todo tipo de deuda, bonos y obligaciones con vencimiento superior a 12 meses. A nivel de concepto se diferenciará si pertenece o no al sector público local.

Artículo 82. Reintegro de anticipos y préstamos a corto plazo.

Se incluye en este artículo ingresos procedentes de préstamos y anticipos concedidos con vencimiento igual o inferior a 12 meses. A nivel de concepto se diferenciará si pertenece o no al sector público local. A nivel de subconceptos se diferenciarán los anticipos y préstamos del personal del ente del resto.

Artículo 83. Reintegro de anticipos y préstamos a largo plazo.

Se incluye en este artículo los ingresos procedentes de préstamos y anticipos concedidos con vencimiento superior a 12 meses. A nivel de concepto se diferenciará si pertenece o no al sector público local. A nivel de subconceptos se diferenciarán los anticipos y préstamos del personal del ente del resto.

Artículo 85. Enajenación de acciones.

Se incluyen en este artículo los ingresos procedentes de la venta de títulos representativos de la propiedad de capital de empresas. A nivel de concepto se diferenciará entre empresas del sector público local y las que no se encuentran dentro de este ámbito.

Artículo 86. Devolución de depósitos y fianzas constituidos.

Se incluye en este artículo los ingresos procedentes del reintegro de depósitos o fianzas efectuado por la entidad. A nivel de concepto se diferenciará entre depósitos y fianzas y a nivel de subconcepto los constituidos por plazo igual o inferior a 12 meses.

Artículo 87. Remanente de tesorería.

Se incluirá la parte del remanente de tesorería que se utilice como medio de financiación de modificaciones de crédito. Se diferenciarán, por subconceptos, cada una de las aplicaciones del expresado remanente para financiar gastos generales o gastos con financiación afectada. La naturaleza de este recurso difiere de la del resto de los recursos previstos en el presupuesto

de ingresos. Se trata de recursos ya generados, por lo que no procede ni el reconocimiento de derechos ni por supuesto su recaudación.

Artículo 88. Operaciones de nivelación presupuestaria por déficit o superávit.

El presente artículo es de uso exclusivo para las entidades públicas empresariales y sociedades públicas. Recoge el saldo de operaciones comerciales de dichos entes. Se imputarán a este artículo, con el signo que corresponda, la diferencia inicial entre los ingresos y los gastos resultantes de la obtención del presupuesto administrativo a partir de los estados financieros en el caso de las entidades públicas empresariales y sociedades públicas.

CAPÍTULO 9 .
PASIVOS FINANCIEROS.

Este capítulo recoge la financiación de las entidades locales procedente de la emisión de deuda pública y de préstamos recibidos cualquiera que sea su naturaleza y plazo de reembolso. Los ingresos de esta naturaleza especificados en artículos y conceptos incluyen:

Artículo 90. Emisión de deuda a corto plazo.

Comprende los ingresos procedentes de la emisión de deuda documentada en títulos-valores con vencimiento igual o inferior a 12 meses.

Artículo 91. Emisión de deuda a largo plazo.

Comprende los ingresos procedentes de la emisión de deuda documentada en títulos-valores con vencimiento superior a 12 meses.

Artículo 92. Préstamos recibidos a corto plazo.

Ingresos derivados de préstamos recibidos, contratados a plazo igual o inferior a doce meses.

A nivel de subconcepto se diferenciarán los contratados con el sector público local del resto.

Artículo 93. Préstamos recibidos a largo plazo.

Ingresos obtenidos por préstamos recibidos, contratados a plazo superior a 12 meses.

A nivel de subconcepto se diferenciarán los contratados con el sector público local del resto.

Véase el artículo único del D Foral 14/2023, 31 enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Anexo 2 del D Foral 139/2015, de la Diputación Foral de Bizkaia, 28 julio, por el que se aprueba el marco regulatorio contable de las entidades locales de Bizkaia («B.O.B.» 2 febrero), que establece:

«Se crea el subconcepto 112.03 de características especiales, que se integra en la tabla final clasificación económica de los ingresos del presupuesto de las entidades locales del Anexo 2 estructura presupuestaria de las entidades locales apartado 1 clasificación económica de los ingresos del presupuesto de las entidades locales del Decreto Foral 139/2015, de la Diputación Foral de Bizkaia de 28 de julio, por el que se aprueba el marco regulatorio contable de las entidades locales de Bizkaia.»

Clasificación económica de los ingresos del presupuesto de las entidades locales

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
1				**CAPÍTULO 1** **IMPUESTOS DIRECTOS**
	11			**Sobre el capital:**
		112		Impuesto sobre bienes inmuebles:

			112.01	- De naturaleza rústica.
			112.02	- De naturaleza urbana.
			112.03	- De características especiales.
		113		Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.
		114		Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.
	13			**Sobre actividades económicas:**
		130		Impuesto sobre actividades económicas:
			130.01	- Actividades empresariales.
			130.02	- Actividades profesionales y artísticas.
	19			**Impuestos directos extinguidos:**
		190		Impuestos ligados a la producción.
		191		Impuestos sobre el capital.
2				**CAPÍTULO 2.** **IMPUESTOS INDIRECTOS.**
	28			**Otros Impuestos indirectos:**
		282		Impuesto s/ construcciones, instalaciones y obras.
		283		Impuesto s/ gastos suntuarios:
			283.01	- Cotos de caza y pesca.
	29			**Impuestos indirectos extinguidos.**
		290		Impuestos ligados a la producción.
		291		Impuestos sobre renta, patrimonio y consumo.
3				**CAPÍTULO 3.** **TASAS Y OTROS INGRESOS.**
	30			**Ventas.**
	31			**Tasas por prestación de servicios o realización de actividades de competencia local:**
		310		Servicios generales.
			310.01	- Recogida domiciliaria de basuras residuos sólidos urbanos.
			310.02	- Servicio de alcantarillado y canon financiación de infraestructuras hidráulicas.
			310.03	- Cementerios municipales y otros servicios funerarios.
			310.04	- Expedición de documentos.
			310.05	- Recogida y retirada de vehículos de la vía pública.
			310.06	- Actuaciones singulares de regulación y control del tráfico urbano.

			310.07	- Placas, patentes y otros distintivos.
			310.08	- Prevención y extinción de incendios.
			310.09	- Suministro municipal de agua y canon financiación de infraestructuras hidráulicas.
			310.10	- Instalaciones deportivas municipales.
			310.11	- Enseñanzas especiales.
			310.12	- Asistencias y estancias en hogares y residencias.
			310.13	- Vertederos controlados de basuras y basuras industriales.
			310.14	- Guarderías.
			310.15	- Ayuda a domicilio y otros servicios sociales.
			310.16	- Servicios culturales.
			310.17	- Suministro municipal de gas.
			310.18	- Suministro municipal de electricidad.
			310.19	- Transporte público.
			310.99	- Otras tasas por servicios generales.
		311		- Sobre actividades económicas.
			311.01	- Licencia de apertura de establecimientos.
			311.02	- Otorgamiento de licencias y autorizaciones de autotaxis.
			311.03	- Lonjas y mercados.
			311.04	- Servicios de matadero.
			311.99	- Otras tasas sobre actividades económicas.
		312		Sobre la propiedad inmobiliaria.
			312.01	- Otorgamiento de licencias urbanísticas.
			312.99	- Otras tasas sobre propiedad inmobiliaria.
	32			**Tasas por utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.**
		320		Servicios generales.
			320.01	- Estacionamiento de vehículos en las vías públicas.
			320.02	- Desagüe de canalones e instalaciones análogas.
			320.03	- Colocación de tablados o tribunas.
			320.04	- Otras tasas por servicios generales.
		321		Que benefician o afectan a la actividad económica.
			321.01	- Tendidos, tuberías y galerías para la conducción de energía eléctrica o cualquier fluido.

			321.02	- Quioscos en la vía pública.
			321.03	- Vallas, andamios, contenedores, materiales de construcción etc, depositados en la vía pública.
			321.04	- Mesas y sillas.
			321.05	- Puestos, barracas y rodajes cinematográficos.
			321.06	- Portadas, escaparates y vitrinas.
			321.07	- Apertura de calicatas y zanjas.
			321.08	- Colocación de tuberías, hilos conductores, cables y depósitos.
			321.09	- Ocupación del suelo, subsuelo y vuelo por empresas de suministros.
			321.99	- Otras tasas que beneficien o afecten a la actividad económica.
		322		Otras tasas que beneficien o afecten a la propiedad inmobiliaria.
			322.01	- Entrada de vehículos por aceras y reservas de la vía pública para aparcamientos.
			322.99	- Otras tasas que beneficien o afecten a la actividad inmobiliaria.
	34			**Precios públicos por la prestación de servicios o la realización de actividades de la competencia local:**
		340		Servicios de carácter general.
		341		Que beneficien a actividades económicas.
		342		Que beneficien a la propiedad inmobiliaria.
	36			**Contribuciones especiales:**
		360		Para la ejecución de obras.
		361		Para el establecimiento o ampliación de servicios.
	38			**Reintegros de operaciones corrientes:**
		380		Reintegros de operaciones corrientes.
	39			**Otros ingresos:**
		391		Multas.
		392		Recargo del período ejecutivo y por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
		393		Intereses de demora.
		394		Prestación personal.
		395		Prestación de transporte.
		396		Compensaciones.
		399		Otros ingresos diversos.
4				**CAPÍTULO 4.** **TRANSFERENCIAS CORRIENTES.**
	40			**Del Estado:**

		400		De la Administración general del estado:
			400.01	- Participación en impuestos no concertados.
		401		Organismos autónomos.
		402		Seguridad Social.
		403		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		404		Comunidades autónomas.
		405		Diputaciones.
		409		Otras entidades públicas.
	41			**De la Comunidad Autónoma del País Vasco:**
		410		Administración general.
		411		Organismos autónomos.
		412		Entes públicos.
		414		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		416		Diputaciones forales y otros entes forales.
		417		Entidades locales.
		419		Otras entidades públicas.
	42			**Del territorio histórico.**
		420		De la Diputación Foral y sus entes forales.
			420.01	- Participación en tributos concertados.
			420.99	- Otras transferencias.
		421		Mancomunidades y consorcios.
		422		Otras entidades públicas.
	43			**Del municipio:**
		430		Administración de la entidad municipal.
		431		Organismos autónomos.
		432		Entidades públicas empresariales.
		433		Sociedades públicas de la entidad.
		434		Otras entidades de ámbito inferior al municipio.
		435		Otras entidades dependientes.
		436		Otras entidades.
	47			**De empresas.**
		470		Empresas participadas.
		471		Otras empresas.
	48			**De familias e instituciones sin fines de lucro.**
		480		Familias.
		481		Instituciones sin fines de lucro.
	49			**Del exterior:**

		490		F.S.E.
		491		F.E.D.E.R.
		492		F.E.O.G.A.
		493		Otros fondos comunitarios.
		499		Otros.
5				**CAPÍTULO 5.** **INGRESOS PATRIMONIALES.**
	50			**Intereses de títulos-valores:**
		500		Emitidos por instituciones públicas en el Estado.
		501		Emitidos por instituciones públicas en la Comunidad Autónoma del P.V.
		502		Emitidos por instituciones públicas en el territorio histórico:
		503		Emitidos por instituciones públicas del municipio.
		504		Emitidos por empresas.
			504.01	- Por empresas participadas.
			504.02	- Por otras empresas.
	51			**Intereses de anticipos y préstamos concedidos a largo plazo:**
		510		A instituciones públicas del Estado:
		511		A instituciones públicas de la Comunidad Autónoma del P.V.
		512		A Instituciones públicas del territorio histórico.
		513		A instituciones públicas del municipio:
		514		A empresas.
			514.01	- A empresas participadas.
			514.02	- A otras empresas.
		515		A familias.
	52			**Intereses de anticipos y préstamos concedidos a corto plazo:**
		520		A instituciones públicas del Estado.
		521		A instituciones públicas de la Comunidad Autónoma del P.V.
		522		A instituciones públicas del territorio histórico:
		523		A instituciones públicas del municipio.
		524		A empresas.
			524.01	- A empresas participadas.
			524.02	- A otras empresas.
		525		A familias.
	53			**Dividendos y participaciones en beneficios:**
		530		De entidades públicas empresariales.

		531		De empresas municipales.
		532		De otras empresas.
	54			**Rentas de bienes inmuebles:**
		540		Producto del arrendamiento de fincas urbanas.
		541		Producto del arrendamiento de fincas rústicas.
		542		Participación en traspaso de locales de negocio.
		543		Adjudicación y subasta de locales de negocio.
		544		Censos.
		549		Otros.
	55			**Productos de concesiones y aprovechamientos especiales:**
		550		Concesiones administrativas.
		551		Aprovechamientos agrícolas y forestales.
		552		Aprovechamientos especiales.
		553		Explotaciones.
		559		Otros.
	56			**Intereses de depósitos.**
	59			**Otros** ingresos patrimoniales.
6				**CAPÍTULO 6.** **ENAJENACIÓN DE INVERSIONES REALES Y OTROS INGRESOS DERIVADOS DE ACTUACIONES URBANÍSTICAS.**
	60			**De terrenos:**
		600		Solares.
		601		Fincas rústicas.
		609		Otros.
	61			**De las demás inversiones reales:**
		612		De edificios y otras construcciones:
			612.01	Edificios y construcciones del patrimonio público del suelo.
			612.02	Otros edificios y construcciones.
		613		De maquinaria, instalaciones y utillaje:
			613.01	- Maquinaria.
			613.02	- Instalaciones.
			613.03	- Elementos de transporte interno.
			613.04	- Útiles y herramientas.
		614		De elementos de transporte.
		615		De mobiliario y enseres:
			615.01	- Mobiliario.
			615.02	- Equipos de oficina.

			615.09	- Otros enseres.
		616		De equipos para procesos de información.
		617		De proyectos complejos.
		618		De fondos bibliográficos.
		619		De otras inversiones reales.
	65			**Ingresos derivados de actuaciones urbanísticas:**
		650		Cuotas de urbanización.
		651		Aprovechamientos urbanísticos.
	68			**Reintegros de operaciones de capital:**
		680		Reintegros de operaciones de capital.
7				**CAPÍTULO 7 .** **TRANSFERENCIAS DE CAPITAL.**
	70			**Del Estado:**
		700		Administración general del Estado.
		701		Organismos autónomos.
		702		Seguridad Social.
		703		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		704		Comunidades autónomas.
		705		Diputaciones.
		709		Otras entidades públicas.
	71			**De la Comunidad Autónoma del País Vasco:**
		710		Administración general.
		711		Organismos autónomos.
		712		Entes públicos.
		714		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		716		Diputaciones forales y otros entes forales.
		717		Entidades locales.
		719		Otras entidades públicas.
	72			**Del territorio histórico.**
		720		Diputación foral y sus entes forales:
			720.01	- Plan foral de obras y servicios.
			720.99	- Otras transferencias.
		721		Mancomunidades y consorcios.
		722		Otras entidades públicas.
	73			**Del municipio:**
		730		Administración de la entidad municipal.
		731		Organismos autónomos.

		732		Entidades públicas empresariales.
		733		Sociedades públicas de la entidad.
		734		Otras entidades de ámbito inferior al municipio.
		735		Otras entidades dependientes.
		736		Otras entidades.
	77			**De empresas:**
		770		Empresas participadas.
		771		Otras empresas.
	78			**De familias e instituciones sin fines de lucro:**
		780		Familias.
		781		Instituciones sin fines de lucro.
	79			**Del exterior:**
		790		F.S.E.
		791		F.E.D.E.R.
		792		F.E.O.G.A.
		793		Otros fondos comunitarios.
		799		Otros.
8				**CAPÍTULO 8.** **ACTIVOS FINANCIEROS.**
	80			**Enajenación de deuda a corto plazo:**
		802		Del sector público local.
		803		De fuera del sector público local.
	81			**Enajenación de deuda a largo plazo:**
		812		Del sector público local.
		813		De fuera del sector público local.
	82			**Reintegro de anticipos y préstamos a corto plazo:**
		822		Del sector público local.
		823		De fuera del sector público local.
			823.01	- Anticipos del personal.
			823.02	- Otros anticipos y préstamos.
	83			**Reintegro de anticipos y préstamos a largo plazo:**
		832		Del sector público local.
		833		De fuera del sector público local.
			833.01	- Anticipos del personal.
			833.02	- Otros anticipos y préstamos.
	85			**Enajenación de acciones:**
		852		Del sector público local.

		853		De fuera del sector público.
	86			**Devolución de depósitos y fianzas constituidos:**
		860		Devolución de fianzas:
			860.01	- A corto plazo.
			860.02	- A largo plazo.
		861		Devolución de depósitos:
			861.01	- A corto plazo.
			861.02	- A largo plazo.
	87			**Remanente de tesorería:**
		870		Remanente de tesorería:
			870.01	- Remanente de tesorería para gastos generales.
			870.02	- Remanente de tesorería para gastos con financiación afectada.
	88			**Operaciones de nivelación presupuestaria por déficit o superávit:**
		880		Operaciones de nivelación presupuestaria por déficit o superávit.
9				**CAPÍTULO 9.** **PASIVOS FINANCIEROS.**
	90			**Emisión de deuda a corto plazo:**
		902		De deuda a corto plazo.
	91			**Emisión de deuda a largo plazo:**
		912		De deuda a largo plazo.
	92			**Préstamos recibidos a corto plazo.**
		922		De dentro del sector público local.
		923		De fuera del sector público Local.
	93			**Préstamos recibidos a largo plazo.**
		932		De dentro del sector público local.
		933		De fuera del sector público local.

2. CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE LOS GASTOS DEL PRESUPUESTO DE LAS ENTIDADES LOCALES.

El presente documento desarrolla la estructura de la clasificación económica de los gastos de las entidades locales y sus entes dependientes con presupuesto limitativo relacionando a continuación de cada capítulo, artículo y concepto las clases de gastos imputables a los mismos, con el grado de detalle apropiado para cada uno de ellos.

Se distinguen las operaciones corrientes (capítulos 1 a 5), de capital (capítulos 6 y 7) y financieras (capítulos 8 y 9).

El código tiene carácter cerrado y obligatorio en sus niveles de capítulo y artículo. Por lo que se refiere al concepto y subconcepto se considera abierto, pudiendo crearse por cada entidad

local cuantos epígrafes de estos niveles se estimen necesarios de acuerdo con sus necesidades y de acuerdo con sus reglamentos o decretos de organización.

No obstante y debido a la especialidad de la administración local, se tipifican y codifican algunos conceptos, subconceptos que se consideran de general utilización. En el caso de que la entidad local decida clasificar por cualquiera de dichos conceptos y subconceptos tipificados, necesariamente deberá asignarles el número de codificación previsto.

A. OPERACIONES CORRIENTES.

El presupuesto de gastos clasifica en sus capítulos 1 al 5 los gastos por operaciones corrientes, separando los gastos de funcionamiento de los servicios (personal y gastos en bienes corrientes y servicios), los de gastos financieros y las transferencias corrientes.

El capítulo 5 recogerá la dotación para el crédito global, así como la dotación para atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio.

Los gastos aplicables a cada capítulo, artículo y concepto son los que se describen en el lugar adecuado, teniendo en cuenta que las entidades locales pueden, a su vez, desglosar los créditos en subconceptos y subpartidas según sea conveniente para la mejor gestión del presupuesto y para una adecuada administración y contabilización de los créditos.

CAPÍTULO 1.
GASTOS DE PERSONAL.

Se aplicarán a este capítulo los gastos siguientes:

- Todo tipo de retribuciones e indemnizaciones, en dinero y en especie, a satisfacer por las entidades locales a todo su personal por razón del trabajo realizado por éste, incluidos los incentivos al rendimiento.

- Cotizaciones obligatorias de las entidades locales al régimen de previsión social «Elkarkidetza» y a la Seguridad Social.

- Prestaciones sociales, que comprenden toda clase de pensiones y remuneraciones a conceder en razón de las cargas familiares.

- Otros gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de acuerdos y disposiciones vigentes, por las entidades locales con destino a su personal.

Artículo 10. Órganos de gobierno y personal directivo.

Comprende los siguientes conceptos retributivos de los cargos de carácter electivo.

- Retribuciones básicas.

- Otras remuneraciones.

Concepto 100. Retribuciones básicas y otras remuneraciones.

Comprende todas las remuneraciones que se satisfagan a los cargos electivos por cualquier concepto.

Artículo 11. Personal eventual.

Comprende las retribuciones básicas y otras remuneraciones del personal eventual nombrado por el órgano competente de la entidad, de acuerdo con las disposiciones vigentes y que cesa automáticamente cuando lo hace la autoridad que efectuó el nombramiento.

Concepto 110. Retribuciones básicas y otras remuneraciones.

Con cargo a este concepto se pagarán la totalidad de las retribuciones que correspondan a este personal según la normativa vigente.

Artículo 12. Funcionarios y estatutarios.

Se imputarán a este artículo los siguientes conceptos retributivos del personal funcionario, incluido el que esté en la situación administrativa de «en prácticas».

- Retribuciones básicas.
- Retribuciones complementarias.
- Retribuciones en especie.
- Retribuciones de funcionarios en prácticas.

Concepto 120. Retribuciones básicas.

Comprende:

- Sueldo.
- Trienios.
- Pagas extraordinarias.

Se podrán establecer subconceptos para distinguir entre sueldo y trienios. En tal supuesto, las pagas extraordinarias distinguirán entre sueldo y trienios con imputación a los subconceptos correspondientes.

Concepto 121. Retribuciones complementarias.

Comprende los créditos destinados a satisfacer:

- El complemento de destino.
- El complemento específico.
- El complemento de productividad.
- Las gratificaciones.

Concepto 122. Retribuciones en especie.

Créditos destinados a conceder a funcionarios determinadas retribuciones reglamentarias en especie que tengan carácter personal y no puedan ser considerados como gastos sociales del conjunto de funcionarios, tales como: billetes de medios de locomoción, indemnizaciones por vestuario, casa-vivienda, etc.

Concepto 123. Retribuciones de funcionarios en prácticas.

Créditos destinados a satisfacer las asignaciones de los funcionarios que aún no han podido tomar posesión del cargo por ser preceptivo el período de prácticas.

Artículo 13. Personal laboral.

Este artículo comprende toda clase de retribuciones e indemnizaciones a satisfacer al personal laboral al servicio de las entidades locales en virtud de convenios colectivos o normas laborales que les sean de aplicación.

Concepto 130. Laboral fijo.

Incluye las siguientes remuneraciones del personal laboral fijo:

- Subconcepto 130.01. Retribuciones básicas.

  Retribuciones que tengan establecido este carácter en los respectivos convenios colectivos o normas laborales de obligado cumplimiento.

- Subconcepto 130.02. Otras remuneraciones.

Comprende todas aquellas retribuciones que deban satisfacer al personal laboral fijo, según la normativa que les sea de aplicación, no incluidas en el subconcepto anterior.

No se incluirán en este concepto los créditos destinados a vestuario de personal laboral al que se impone el uso de uniformes durante el horario de servicio, ni las dietas de viaje y gastos de locomoción. En estos casos, los créditos correspondientes deben incluirse en el capítulo 2, «Gastos de bienes corrientes y servicios».

Concepto 131. Personal temporal.

Se incluye en este concepto las remuneraciones que correspondan al personal temporal, de acuerdo con la normativa que les sea de aplicación.

Concepto 132. Retribuciones en especie.

Se incluyen en este concepto las retribuciones en especie.

Artículo 14. Otro personal.

Retribuciones del personal que coadyuva en tareas esporádicas o atípicas.

Retribuciones de personal contratado de acuerdo con la legislación vigente. Este artículo no incluye los créditos destinados a retribuir a funcionarios interinos, que deberán percibir sus emolumentos con cargo a dotaciones libres por vacantes no cubiertas en las plazas del personal funcionario de carrera.

Concepto 141. Otro personal.

Se imputarán a este concepto las retribuciones del personal que no tengan cabida en el resto de los conceptos de este capítulo.

Artículo 16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador.

Comprende las cuotas de los seguros sociales, prestaciones y otros gastos sociales a cargo del empleador.

Concepto 160. Cuotas sociales.

Aportaciones de las entidades locales a los regímenes de la Seguridad Social y de previsión del personal a su servicio, gastos médico-farmacéuticos del personal no cubiertos por los regímenes de previsión social y asumidos por las entidades locales. Se incluirán las revisiones médicas realizadas al personal municipal.

Comprende los siguientes subconceptos:

- Subconcepto 160.01.Seguridad Social.

- Subconcepto 160.03. Mutualidades.

- Subconcepto 160.04. Cuotas Elkarkidetza.

- Subconcepto 160.05. Asistencia médico-farmacéutica.

Concepto 161. Prestaciones sociales.

Se trata de complementos o mejoras de pensiones que con arreglo a la normativa vigente corresponda abonar a la entidad local en favor de sus clases pasivas. Asimismo, pensiones excepcionales otorgadas a título personal, complemento familiar y otros gastos de pensionistas.

Incluye los subconceptos siguientes:

- Subconcepto 161.02. Pensiones a cargo de la entidad que, de acuerdo con la normativa vigente, debe asumir la entidad local.

  Incluirá el complemento familiar de pensionistas.

- Subconcepto 161.03. Indemnizaciones por jubilaciones anticipadas.

- Subconcepto 161.04. Asistencia médico-farmacéutica a pensionistas.

La que proceda por precepto legal o reglamentario.

Concepto 162. Gastos sociales de funcionarios y personal no laboral.

Comprende:

- Los servicios de acción social, tales como formativos, culturales, deportivos o recreativos, etc.

- Transportes de personal: gastos de traslado del personal al centro o lugar de trabajo, siempre que se refieran a transporte de personal funcionario y no laboral, y que no deban imputarse al concepto 122.

- Seguros de accidente o de vida que cubran las contingencias que se produzcan con ocasión del desempeño, por el personal al servicio de la entidad local de funciones en las que concurran circunstancias que hagan necesaria dicha cobertura.

Se abrirán los subconceptos siguientes:

- Subconcepto 162.01. Formación.

- Subconcepto 162.03. Transporte de personal.

- Subconcepto 162.04. Acción social.

- Subconcepto 162.05. Seguros.

Concepto 163. Gastos sociales del personal laboral.

Comprende los gastos indicados en el concepto 162, anterior, que sean imputables al personal laboral.

Se abrirán los subconceptos siguientes:

- Subconcepto 163.01. Formación.
- Subconcepto 163.03. Transporte de personal.
- Subconcepto 163.04. Acción social.
- Subconcepto 163.05. Seguros.

Concepto 164.Complemento familiar.

Incluye la remuneración complementaria que se conceda en razón de las cargas familiares del personal.

CAPÍTULO 2.
COMPRA DE BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS.

Este capítulo comprende los créditos destinados a la adquisición de bienes corrientes y servicios necesarios para la realización de los programas, que no produzcan un incremento del capital o del patrimonio público.

Serán imputables a los créditos de este capítulo los gastos originados para la adquisición de bienes que reúnan alguna de las siguientes características:

a) Ser bienes fungibles.

b) Tener una duración previsiblemente inferior al año.

c) No ser susceptibles de inclusión en inventario.

d) Ser gastos que previsiblemente sean reiterativos.

Además se aplicarán a este capítulo los gastos de carácter inmaterial que puedan tener carácter reiterativo, no sean susceptibles de amortización y no estén directamente relacionados con la realización de las inversiones.

Artículo 20. Arrendamientos.

Gastos de esta naturaleza por el alquiler de bienes muebles e inmuebles. Incluyen, entre otros, el arrendamiento de terrenos, edificios y locales, el alquiler de equipos informáticos y de transmisión de datos, el de maquinaria y material de transporte, así como los gastos concertados.

No se incluirán en este apartado aquellos gastos derivados de contratos cuyo fin sea la adquisición de activos mediante pago aplazado.

Concepto 200. Terrenos y bienes naturales.

Gastos por arrendamiento de solares, fincas rústicas y otros terrenos.

Concepto 201. Edificios y otras construcciones.

Gastos derivados de los contratos de alquiler de edificios y otras construcciones, tales como edificios para prestación de servicios, sala de espectáculos, museos, almacenes, etc., incluidos servicios conexos (calefacción, refrigeración, agua, alumbrado, seguros limpieza, etc.) que se abonen con el arrendamiento.

Concepto 202. Maquinaria, instalaciones y utillaje.

Gastos de esta índole en general, incluidos los gastos de equipo empleado en conservación y reparación de inversiones.

Concepto 203. Material de transporte.

Gastos de alquiler de vehículos de todas clases utilizables para el transporte de personas o mercancías.

Concepto 204. Mobiliario y enseres.

Gastos de alquiler de mobiliario, equipos de oficina, material, etc.

Concepto 205. Equipos para procesos de información.

Alquiler de equipos informáticos, de transmisiones de datos y otro especiales, sistemas operativos, aplicaciones de gestión de base de datos y cualquier otra clase de equipos informáticos y de «software».

Concepto 209. Otro inmovilizado material.

Alquiler de inmovilizado diverso no incluido en los conceptos precedentes.

Artículo 21. Reparaciones, mantenimiento y conservación.

Se imputarán a este artículo los gastos de mantenimiento y conservación de infraestructuras, edificios y locales, maquinaria, material de transporte y otro inmovilizado material, desglosado en los mismos conceptos indicados en el artículo 20.

Como norma general las reparaciones importantes que supongan un aumento de valor o que transformen completamente los bienes de capital serán computados como inversiones dentro del Capítulo 6. Sin embargo, los créditos para obras de reparación y reconstrucción que se originen en la conservación, entretenimiento y reparación de los bienes de capital se recogerán en este artículo.

Concepto 210. Infraestructuras y bienes naturales.

Gastos de mantenimiento y conservación de infraestructuras y bienes naturales.

Concepto 211. Edificios y otras construcciones.

Gastos de conservación y reparación de inmuebles ya sean propios o arrendados. Se excluirán las reformas y ampliaciones de importancia (incremento de superficie, instalaciones de sistema de calefacción central o de aire acondicionado, etc.), que se dotarán en el Capítulo 6.

Concepto 212. Maquinaria, instalaciones y utillaje.

Revisión, conservación y entretenimiento de máquinas, instalaciones y utillaje.

Concepto 213. Material de transporte.

Revisión, reparación y conservación de vehículos y demás material de transporte.

Concepto 214. Mobiliario y enseres.

Revisión, conservación y entretenimiento en mobiliario y enseres.

Concepto 215. Equipos para proceso de la información.

Gastos de mantenimiento o de carácter análogo que originen los equipos de procesos y transmisión de datos e informáticos.

Concepto 219. Otro inmovilizado material.

Gastos de reparación y conservación de inmovilizado diverso no incluido en los conceptos precedentes.

Artículo 22. Material, suministros y otros.

Concepto 220. Material de oficina.

Gastos de esta naturaleza especificados en los siguientes subconceptos:

- Subconcepto 220.01. Ordinario no inventariable.

  Gastos ordinarios de material de oficina no inventariable, necesario para el funcionamiento administrativo y que tiene el carácter de fungible. Se imputarán a este concepto la adquisición de material específico de oficina, que no se considera inversión, tal como papel, cinta de máquina, tinta, plumas, gomas, lápices, papel de fotocopiadora, etc.

- Subconcepto 220.02. Prensa, revista, libros y otras publicaciones.

  Adquisición de libros, publicaciones, revistas, inscripciones boletines, gastos de edición, documentos y publicaciones, que no tengan el carácter de inventariables.

- Subconcepto 220.03. Material informático no inventariable.

Gastos de material para funcionamiento de equipos informáticos, transmisión y otros, tales como adquisición de diskettes, papel continuo, paquetes standard de software, etc.

Concepto 221. Suministros.

Gastos de agua, gas, electricidad y otros servicios o abastecimientos según las especificaciones contenidas en los subconceptos:

- Subconcepto 221.01. Energía eléctrica.

- Subconcepto 221.02. Agua.

- Subconcepto 221.03. Gas.

- Subconcepto 221.04. Combustible y carburantes.

Se imputan a estos subconceptos los gastos de este tipo, siempre que no estén comprendidos en el precio de los alquileres.

- Subconcepto 221.05. Vestuario.

  Vestuario y otras prendas con destino al personal cuyo cometido lo requiera.

- Subconcepto 221.06. Productos alimenticios.

  Adquisición de productos alimenticios para su consumo en relación con la prestación de servicios (comedores, colonias veraniegas, residencias, etcétera), siendo adquiridos los artículos alimenticios o bebidas por la propia entidad.

- Subconcepto 221.07. Manutención de animales.

- Subconcepto 221.08. Productos farmacéuticos y hemoderivados.

  Gastos de medicinas, productos de asistencia sanitaria, etc., cuya aplicación no corresponda al capítulo 1.

- Subconcepto 221.09. Productos de limpieza y aseo.

  Gastos de productos de limpieza y aseo para las dependencias y servicios municipales.

- Subconcepto 221.10. Menaje doméstico.

  Gastos para la adquisición de vajilla, cubiertos, utensilios de cocina, etcétera, relacionados con los del subconcepto 06 y que no impliquen modificaciones en el inventario.

- Subconcepto 221.11. Útiles y herramientas.

  Gastos para la adquisición de herramientas no inventariables.

- Subconcepto 221.12. Material sanitario.

- Subconcepto 221.99. Otros suministros.

  Se incluyen aquí aquellos otros gastos que no tengan encaje en ninguno de los conceptos anteriores.

Concepto 222. Comunicaciones.

Clasificados en subconceptos, incluye los gastos por servicios telefónicos, servicios postales y telegráficos, así como cualquier otro tipo de comunicación, incluidos los de mensajería.

Se desglosarán en los siguientes subconceptos:

- Subconcepto 222.01. Telefónicas.

- Subconcepto 222.02. Postales.

- Subconcepto 222.03. Telegráficas.

- Subconcepto 222.04. Télex y telefax.

- Subconcepto 222.05. Informáticas.

- Subconcepto 222.99. Otras comunicaciones.

Concepto 223. Transportes.

Gastos de transportes de todo tipo, siempre que no se realicen con medios propios ni sean imputables al concepto 227 por tratarse de competencia de la entidad local. Se excluye en todo caso el transporte de personal, que se contabilizará en el capítulo 1.

Concepto 224. Primas de seguros.

Gastos por seguros de vehículos, edificios y locales, otro inmovilizado (cuadros, objetos de arte) y otros riesgos.

- Subconcepto 224.01. De edificios y locales.

Gastos ocasionados por las pólizas de seguros de edificios y locales que se tengan contratadas.

- Subconcepto 224.02. De vehículos.

  Gastos ocasionados por las pólizas de seguros de vehículos.

- Subconcepto 224.03. De otro inmovilizado.

  Los no comprendidos en los dos anteriores.

- Subconcepto 224.99. Otros riesgos.

  Engloba aquellos gastos de póliza de seguros para cubrir riesgos no recogidos en los apartados anteriores, en particular: cuadros, objetos de arte, etc.

Concepto 225. Tributos.

Se incluirán en este concepto los gastos destinados a satisfacer tasas, contribuciones e impuestos, sean estatales, autonómicos, forales o locales.

- Subconcepto 225.01. Tributos de carácter municipal.

- Subconcepto 225.02. Tributos del territorio histórico.

- Subconcepto 225.03. Tributos autonómicos.

- Subconcepto 225.04. Tributos estatales.

Concepto 226. Gastos diversos.

Se incluirán todos aquellos gastos de naturaleza corriente que no tienen cabida en otros conceptos del capítulo 2.

Se desglosará, entre otros, en los subconceptos siguientes:

- Subconcepto 226.01. Cánones.

  Gastos por uso de propiedad industrial, etc.

- Subconcepto 226.02. Atenciones protocolarias y representativas.

  Gastos ocasionados con motivo de la realización de recepciones y diversos actos de carácter representativo.

- Subconcepto 226.03. Publicaciones, publicidad y propaganda.

  Gastos de divulgación, y cualquier otro de propaganda y publicidad conducente a informar a la comunidad de los servicios de la entidad local.

- Subconcepto 226.04. Jurídicos.

  Se incluirán todos los gastos destinados a la defensa jurídica y cualesquiera de la naturaleza análoga que sean necesarios para salvaguardar los bienes y derechos de la entidad.

- Subconcepto 226.05. Reuniones y conferencias.

Gastos de organización y celebración de conferencias, asambleas, congresos, simposium, grupos de trabajo, seminarios y convenciones y reuniones análogas.

- Subconcepto 226.06. Actividades socio-culturales.

  Gastos destinados a festejos populares con motivo de fiestas patronales, verbenas, etc., siempre que la gestión se lleve directamente por los servicios de la entidad local. Cuando la gestión se efectúe por particulares, asociaciones de vecinos, peñas, juntas de festejos y otras asociaciones de índole privada, los gastos figurarán en el artículo 48, «Transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro».

- Subconcepto 226.99. Otros gastos diversos.

  Otros gastos diversos que no hayan sido incluidos en los conceptos precedentes.

Concepto 227. Trabajos realizados por otras empresas externas.

Se incluirán aquellos gastos que correspondan a actividades que, siendo de la competencia de las entidades locales se ejecuten mediante contrata con empresas externas o profesionales independientes.

- Subconcepto 227.01. Limpieza.

- Subconcepto 227.02. Seguridad.

- Subconcepto 227.03. Valores y peritajes.

- Subconcepto 227.04. Contratos socio-culturales.

- Subconcepto 227.05. Custodia, depósitos y almacenaje.

- Subconcepto 227.06. Procesos electorales.

- Subconcepto 227.07. Estudios y trabajos técnicos.

Gastos de estudio, trabajos técnicos y de laboratorio, de informes y trabajos estadísticos o de otro carácter que se deriven de trabajos encomendados a empresas especializadas, profesionales independientes o expertos, que no sean aplicados a planes, programas, anteproyectos y proyectos de inversión en cuyo caso figurarán en el capítulo 6.

Dotación de premios de investigación y estudio, de concurso de ideas, de trabajos, publicaciones, ediciones, exposiciones y participaciones de carácter cultural, artístico, científico, técnico, jurídico y económico, relacionado con la actividad de la entidad local. Cuando sean susceptibles de aplicación a planes, programas, anteproyectos y proyectos de inversiones, figurarán en el capítulo 6.

- Subconcepto 227.08. Contratos de transportes.

- Subconcepto 227.09. Servicios de recaudación a favor de la entidad.

  Gastos derivados de la recaudación de recursos gestionados por la entidad cuando no se efectúe por la misma.

- Subconcepto 227.10. Servicios postales contratados.

- Subconcepto 227.99. Otros trabajos exteriores.

  Los no comprendidos en los anteriores subconceptos.

Artículo 23. Indemnizaciones por razón del servicio.

Las indemnizaciones que para resarcir gastos derivados de comisiones de servicio y de acuerdo con la legislación vigente deban satisfacerse a cargos electivos, funcionarios, personal laboral, eventual, contratado y varios.

Se imputarán a este concepto las indemnizaciones reglamentarias por asistencia a tribunales y órganos colegiados y, en general, por concurrencia personal a reuniones, consejos, comisiones, etc.

Se abrirán los siguientes conceptos:

Concepto 230. Dietas, locomoción y traslado del personal.

Concepto 231. Dietas, locomoción y traslado de altos cargos.

Concepto 239. Otras indemnizaciones.

CAPÍTULO 3.
GASTOS FINANCIEROS

Recoge los gastos derivados de la emisión de deuda, contratación de préstamos, realización de depósitos y fianzas e incumplimientos de plazos de pago a terceros.

Los gastos de esta naturaleza, especificados en artículos y conceptos incluyen:

Artículo 30. De deuda a corto plazo.

Comprende los gastos derivados de la emisión de deuda documentada en títulos-valores con vencimiento igual o inferior a 12 meses.

A nivel de subconcepto se distribuyen los gastos entre intereses, los derivados de la puesta en circulación, como gastos de emisión, de negociación, honorarios de fedatario público, comisiones etc. y prima de emisión.

Artículo 31. De deuda a largo plazo.

Comprende los gastos derivados de la emisión de deuda documentada en títulos-valores con vencimiento superior a 12 meses.

A nivel de subconcepto se distribuyen los gastos entre intereses, los derivados de la puesta en circulación, como gastos de emisión, de negociación, honorarios de fedatario público, comisiones etc. y prima de emisión.

Artículo 32. De préstamos a corto plazo.

Comprende los gastos derivados de la contratación de préstamos a plazo igual o inferior a 12 meses.

A nivel de subconcepto se distribuyen los gastos entre intereses y los necesarios para su formalización como honorarios de fedatario público, comisiones, etc.

Artículo 33. De préstamos a largo plazo.

Comprende los gastos derivados de la contratación de préstamos a plazo superior a 12 meses.

A nivel de subconcepto se distribuyen los gastos entre intereses y los necesarios para su formalización como honorarios de fedatario público, comisiones, etc.

Artículo 36. De depósitos, fianzas, avales y otros.

En este artículo se recogen otros gastos financieros no incluidos con anterioridad.

Concepto 360. Intereses de depósitos, avales y fianzas.

Comprende los intereses devengados por depósitos y fianzas realizados en la tesorería del ente.

Concepto 361. Intereses de demora.

Comprende los intereses a satisfacer por incumplimiento del plazo de pago de obligaciones a terceros.

Concepto 362. Intereses por operaciones de arrendamiento financiero («leasing»).

Se recogerá el importe de los intereses incluidos en las cuotas fijadas en los contratos de arrendamiento financiero correspondientes al ejercicio presupuestario.

Se presume la naturaleza financiera de la operación cuando concurra alguna de estas condiciones:

- El precio de la opción de compra o valor residual sea inferior al valor que tendrá el bien objeto del contrato de leasing, al término de éste;

- El plazo del contrato y la vida útil estimada del bien objeto del contrato de leasing sean equivalentes, o.

- El valor actualizado de las cuotas, utilizando un tipo de interés de mercado, sea similar al precio de adquisición al contado del inmovilizado.

En el caso de que no concurra ninguna de estas condiciones, se trataría de una operación de leasing operativo o de arrendamiento puro, y, por lo tanto, se incluiría en el concepto que proceda, según la naturaleza del bien, del artículo 20, «Arrendamientos».

Concepto 369. Otros gastos financieros.

Comprende los gastos financieros no incluidos en los conceptos precedentes.

CAPÍTULO 4.
TRANSFERENCIAS CORRIENTES.

Comprende los créditos necesarios para contabilizar las cantidades a entregar por parte de la entidad local a otros sectores, bien sean éstos integrantes del sector público o cualquiera otras entidades o personas, sin contrapartida directa de los agentes perceptores, y con destino a financiar operaciones corrientes.

Por artículos se recogerá el ámbito territorial correspondiente al agente perceptor, cuando se trate de instituciones o entidades públicas. En este caso, el ente en cuestión vendrá reflejado por el concepto.

Artículo 40. Al Estado.

Recoge las transferencias a entidades públicas localizadas fuera del ámbito territorial de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Concepto 400. Administración General del Estado.

Concepto 401. Organismos autónomos.

Concepto 402. Seguridad Social.

Concepto 403.Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.

Concepto 404.Comunidades autónomas.

Concepto 405. Diputaciones.

Concepto 409. Otras entidades públicas.

Artículo 41. A la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Recoge las transferencias a las instituciones comunes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y a entidades públicas localizadas fuera del territorio histórico.

Concepto 410. Administración general.

Concepto 411. Organismos autónomos.

Concepto 412. Entes públicos.

Concepto 414. Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.

Concepto 416. Diputaciones forales y otros entes forales.

Concepto 417. Entidades locales.

Concepto 419. Otras entidades públicas.

Artículo 42. Al Territorio histórico.

Recoge las transferencias a las instituciones forales y a entidades públicas localizadas fuera del término municipal.

Concepto 420. Diputación foral y otras instituciones forales.

Concepto 421. Mancomunidades y consorcios.

Concepto 422. Otras entidades públicas.

Artículo 43. Al municipio.

Recoge las transferencias a entidades públicas localizadas dentro del término municipal.

Concepto 430. Administración de la entidad municipal.

Concepto 431.Organismos autónomos.

Concepto 432.Entidades públicas empresariales.

Concepto 433. Sociedades públicas de la entidad.

Concepto 434. Otras entidades de ámbito inferior al municipio.

Concepto 435. Otras entidades dependientes.

Concepto 436. Otras entidades.

Artículo 47.A empresas.

Recoge las transferencias a empresas de propiedad privada. Por conceptos se diferenciarán transferencias a empresas en que la entidad participe en proporción inferior al 50 por ciento de aquéllas a empresas en que no participen.

Concepto 470. Empresas participadas.

Concepto 471. Otras empresas.

Artículo 48. A familias e instituciones sin fines de lucro.

Recoge toda clase de auxilios, ayudas, becas, donaciones, etc., que la entidad local otorgue a entidades sin fines de lucro: fundaciones, instituciones religiosas, entidades benéficas o deportivas y familias.

Concepto 480. Familias.

Concepto 481. Instituciones sin fines de lucro.

Artículo 49. Al exterior.

Recoge las transferencias sin contrapartida directa a agentes situados fuera del ámbito territorial del Estado.

CAPÍTULO 5 .
CRÉDITO GLOBAL Y OTROS IMPREVISTOS.

El capítulo 5 recogerá la dotación para el crédito global, así como la dotación para atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio.

Artículo 50. Crédito global y otros imprevistos.

Concepto 500. Crédito global y otros imprevistos.

B. OPERACIONES DE CAPITAL

Comprende los capítulos 6, «Inversiones reales», y 7, «Transferencias de capital», y describen los gastos en inversiones reales y en transferencias destinadas a financiar operaciones de capital.

La diferencia entre el capítulo 6 de gastos y el mismo capítulo de ingresos permite conocer la formación bruta de capital de la entidad local; la diferencia entre los capítulos 7 de ingresos y gastos establece el saldo neto de transferencias de capital.

CAPÍTULO 6.
INVERSIONES REALES

Este capítulo comprende los gastos a realizar directamente por los entes locales destinados a la creación de infraestructuras y a la adquisición o creación de bienes de naturaleza inventariable necesarios para el funcionamiento de los servicios y, en general, aquellos otros susceptibles de depreciación o amortización como edificios, maquinaria, mobiliario, etc.

Se considera que un gasto es amortizable cuando contribuye al mantenimiento de la actividad del ente en ejercicios futuros.

Serán imputables a este capítulo los gastos que reúnan alguna de las siguientes características:

a) Que no sean bienes fungibles.

b) Que tengan una duración previsible superior al año.

c) Que sean susceptibles de inventariarse.

d) Que no sean reiterativos.

Serán imputables igualmente a este capítulo, las renovaciones, ampliaciones y mejoras que extiendan la vida útil de los bienes, aumenten su capacidad, mejoren su eficacia o su seguridad.

Pueden incluirse como mayor costo de los bienes:

a) Todos los relacionados con su adquisición, tales como derechos de aduana, impuestos, transporte, peritación, honorarios, estudios, etc.

b) Los honorarios de técnicos, costo de terrenos y excavaciones, permisos, seguros de construcción, etc.

c) Los gastos de personal afecto a inversiones ejecutadas por la Administración.

Artículo 60. Inversión en infraestructura y bienes destinados al uso general no productivo.

Se incluyen en este artículo las inversiones nuevas o de reposición que incrementen el capital del ente y se concreten en actuaciones en obras públicas de aprovechamiento o utilización general tales como caminos, plazas, calles, paseos, parques, fuentes y estanques, puentes, etc. no susceptibles de generar ingresos para la entidad de forma continuada en el tiempo.

Concepto 600. Inversiones en terrenos.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la adquisición cualquiera que sea su forma, de solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas, canteras, etc., destinados al uso general.

Concepto 601. Infraestructura y urbanización.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la construcción, mejora o reposición de infraestructuras o urbanizaciones de cualquier clase destinadas al uso general. Se incluirán, entre otras, las señales de tráfico, instalaciones de alumbrado, semáforos y urbanización de calles, caminos, parques y plazas.

Concepto 602. Patrimonio histórico.

Se incluyen en este concepto las adquisiciones de bienes de interés cultural que acrecientan el patrimonio histórico del ente.

Concepto 609. Otras inversiones.

Se incluyen en este concepto otras posibles inversiones destinadas al uso general y que no tengan cabida en otros conceptos del artículo 60.

A este concepto se imputarán los gastos de proyectos, estudios e investigación que posibiliten actuaciones inversoras en ejercicios sucesivos en bienes destinados al uso general.

Artículo 62. Inversión asociada al funcionamiento operativo de los servicios.

Se incluyen en este artículo las inversiones nuevas o de reposición que incrementen el capital del ente y destinadas a posibilitar el funcionamiento de los servicios públicos.

Concepto 620. Terrenos y bienes naturales.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la adquisición, cualquiera que sea su forma, de solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas, canteras, etc., destinados al funcionamiento de los servicios.

Concepto 622. Edificios y otras construcciones.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la adquisición de edificios, incluidos accesorios y equipos fijos, y construcción de inmuebles destinados al funcionamiento de los servicios.

Concepto 623. Maquinaria, instalaciones y utillaje.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la adquisición de maquinaria y equipos para uso agrícola, industrial u obras públicas, los derivados de elementos y trabajos necesarios para que los bienes sean aptos para su destino, los instrumentos tales como herramientas, películas, utensilios, relojes, etc., y elementos de transporte interno, es decir, destinados al traslado sin salir al exterior de las instalaciones.

- Subconcepto 623.01. Maquinaria.
- Subconcepto 623.02. Instalaciones.
- Subconcepto 623.03. Elementos de transporte interno.
- Subconcepto 623.04. Útiles y herramientas.

Concepto 624. Material de transporte.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de vehículos de toda clase utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercancías.

Concepto 625. Mobiliario y enseres.

Se incluyen en este concepto los gastos de compra de muebles en general y máquinas de escribir, calcular y contables, así como multicopistas, fotocopiadoras, ficheros, archivadores, etc.

- Subconcepto 625.01. Mobiliario.
- Subconcepto 625.02. Equipos de oficina.
- Subconcepto 625.99.Otros enseres.

Concepto 626. Equipos para procesos de información.

Se incluyen en este concepto los gastos de adquisición de equipos de proceso de datos, unidades centrales, dispositivos auxiliares, monitores, impresoras, unidades de transmisión y recepción de información y otros conjuntos electrónicos así como los derivados de su explotación.

Concepto 627. Proyectos complejos.

Se incluyen en este concepto las unidades complejas de uso especializado que comprenden edificaciones, maquinaria, material, piezas, etc., que siendo separables por naturaleza están íntimamente ligadas para su funcionamiento así como las instalaciones o proyectos susceptibles de ser calificados como infraestructuras que contribuyan a la obtención, de forma continuada en el tiempo, de ingresos para el ente, tales como redes de saneamiento y distribución de agua.

Concepto 628. Fondos bibliográficos.

Se incluyen en este concepto la adquisición de libros para bibliotecas, casas de cultura y similares.

Concepto 629. Otras inversiones.

Se incluyen en este concepto otras posibles inversiones destinadas a la prestación de servicios y que no tengan cabida en otros conceptos del artículo 62.

A este concepto se imputarán los gastos de proyectos, estudios e investigación que posibiliten actuaciones inversoras en ejercicios sucesivos en bienes destinados a la prestación de servicios públicos.

Artículo 64. Gastos en inversiones de carácter inmaterial.

Se incluyen en este artículo los gastos realizados en un ejercicio que no se materializan en activos y que son susceptibles de producir sus efectos en varios ejercicios futuros. Se incluyen entre otros las campañas de promoción de turismo, la organización de ferias y exposiciones, trabajos de investigación, planeamiento urbanístico, estudios y trabajos técnicos destinados a constituir una cartera de proyectos, etc., así como los gastos en activos intangibles como concesiones administrativas, propiedad industrial, propiedad intelectual, etc.

Concepto 640. Concesiones administrativas.

Se incluyen en este concepto los gastos efectuados para la obtención de derechos, siempre que no se trate de una comisión anual, importe a satisfacer derivado del rescate de concesiones administrativas concedidas por el ente.

Concepto 641. Cuotas por operaciones de arrendamiento financiero («leasing»).

Recogerá el importe de las cuotas fijadas en los contratos de arrendamiento financiero cuando se vaya a ejercitar la opción de compra, correspondientes a la recuperación del coste del bien y al ejercicio presupuestario. El resto, es decir, los intereses, se aplicará al concepto 362, «Intereses por operaciones de arrendamiento financiero («leasing»)».

Se presume que existe voluntad de ejercitar la opción de compra cuando concurra alguna de las condiciones especificadas en el mencionado concepto 362.

En el caso de que no se diese ninguna de estas condiciones, se trataría de una operación de arrendamiento operativo, y, por lo tanto, se incluiría en el concepto que proceda, según la naturaleza del bien, del artículo 20, «Arrendamientos».

Concepto 642. Planeamiento.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la elaboración y revisión de planes generales, normas subsidiarias de planeamiento, planes parciales y otros instrumentos urbanísticos.

Concepto 643. Investigación, estudios y proyectos.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados del encargo de proyectos, estudios e investigaciones que posibilitan actuaciones inversoras en ejercicios sucesivos y que no tengan cabida en otros conceptos de este capítulo.

Concepto 644. Gastos en aplicaciones informáticas.

Se incluirá en este concepto el importe satisfecho por la propiedad o el derecho al uso de programas informáticos, o bien, el coste de producción de los elaborados por la propia entidad local, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios.

Concepto 645. Inversiones en bienes en régimen de arrendamiento.

Se incluyen en este concepto los gastos por inversiones en bienes utilizados por la entidad en régimen de arrendamiento.

Concepto 649. Otro inmovilizado inmaterial.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de:

a) Propiedad industrial, es decir, importes satisfechos por la propiedad, derecho al uso o concesión del uso de la propiedad industrial.

b) Propiedad intelectual, es decir, importes satisfechos por la propiedad, derecho al uso o concesión del uso de la propiedad intelectual.

c) Fondo de comercio, es decir, clientela, nombre o razón social, etc.

d) Otras inmovilizaciones inmateriales.

Artículo 65. Inversiones gestionadas para otros entes públicos.

Recogerá el conjunto de gastos efectivos relacionados con una obra o un proyecto que, una vez finalizados deban ser transferidos a otros entes públicos, con independencia de que éstos participen o no en su financiación.

Se incluye un concepto:

Concepto 650. Gastos en inversiones gestionadas para otros entes públicos.

Artículo 68. Gastos en inversiones de bienes patrimoniales.

Se incluyen en este artículo las inversiones nuevas o de reposición que incrementen el capital del ente y que no estén destinadas ni al uso ni al servicio público.

La división del artículo por conceptos es equivalente a la del artículo 62.

Artículo 69. Inversiones en bienes comunales.

Se incluyen en este artículo las inversiones nuevas o de reposición que incrementen el capital del ente público y que se concretan en bienes cuyo aprovechamiento corresponde al común de los vecinos.

Concepto 690. Adquisición de terrenos y bienes naturales.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la adquisición, cualquiera que sea su forma, de solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas, canteras, etc., cuyo aprovechamiento corresponde a los vecinos.

Concepto 692. Inversiones en infraestructura.

Se incluyen en este concepto los gastos derivados de la construcción, mejora o reposición de infraestructuras cuyo aprovechamiento corresponde a los vecinos.

Concepto 699. Otras inversiones.

Se incluyen en este concepto otras posibles inversiones en actuaciones cuyo aprovechamiento corresponde a los vecinos y que no tengan cabida en otros conceptos del artículo 69.

A este concepto se imputarán los gastos de proyectos, estudios e investigación que posibiliten actuaciones inversoras en ejercicios sucesivos en bienes cuyo aprovechamiento corresponde al común de los vecinos.

CAPÍTULO 7 .
TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Comprende los créditos necesarios para contabilizar las cantidades a entregar por parte de la entidad local a otros sectores, bien sean éstos integrantes del sector público o cualquiera otras entidades o personas, sin contrapartidas directas de los agentes perceptores, y con destino a financiar operaciones de capital.

La estructura de los artículos comprendidos en este capítulo es análoga a la del capítulo 4, salvando las diferencias de numeración y contenido.

En el artículo o concepto que corresponda, atendiendo al beneficiario de las transferencias, se incluirán las aportaciones de capital no incluidas en el artículo 87 de la clasificación económica de gastos, es decir, las que se deriven de la participación en la propiedad de otras entidades públicas, siempre que las entidades locales no reciban activos financieros de valor igual que el pago que realicen y no existan expectativas de recuperación de las aportaciones.

C. OPERACIONES FINANCIERAS

Los Capítulos 8 y 9 reflejan las transacciones de débitos y créditos correspondientes a operaciones financieras tanto a corto (de plazo no superior a un año) como a largo plazo (superior a un año), poniendo de manifiesto las variaciones netas de activos financieros (diferencia entre los Capítulos 8 de gastos e ingresos) y las variaciones netas de pasivos financieros (diferencia entre los Capítulos 9 de ingresos y gastos).

CAPÍTULO 8
ACTIVOS FINANCIEROS.

Recoge el gasto que se realiza en la adquisición de activos, concesión de anticipos y préstamos y constitución de depósitos y fianzas.

Artículo 80. Adquisición de deuda a corto plazo.

Comprende la compra de deuda, obligaciones y bonos de vencimiento igual o inferior a 12 meses.

A nivel de concepto se diferenciará si los títulos pertenecen o no al sector público local.

Artículo 81. Adquisición de deuda a largo plazo.

Comprende la compra de deuda, obligaciones y bonos de vencimiento superior a 12 meses.

A nivel de concepto se diferenciará si los títulos pertenecen o no al sector público local.

Artículo 82. Concesión de anticipos y préstamos a corto plazo.

Comprende los anticipos y préstamos concedidos por el ente por plazo igual o inferior a 12 meses.

A nivel de concepto se diferenciará si los títulos pertenece o no al sector público local y a nivel de subconcepto entre los concedidos al personal del ente del resto.

Artículo 83. Concesión de anticipos y préstamos a largo plazo.

Comprende los anticipos y préstamos concedidos por el ente por plazo superior a 12 meses.

A nivel de concepto se diferenciará si pertenece o no al sector público local y a nivel de subconcepto entre los concedidos al personal del ente del resto.

Artículo 85. Adquisición de acciones a largo plazo.

Comprende la compra de títulos representativos de la propiedad del capital de empresas.

A nivel de concepto se diferenciará entre empresas del sector público local y las que no tienen esta consideración.

Artículo 86. Constitución de depósitos y fianzas.

Comprende los gastos por constitución de depósitos y fianzas.

A nivel de conceptos se diferenciará entre depósitos y fianzas y a nivel de subconceptos los constituidos por plazo igual o inferior a 12 meses y superior a 12 meses.

Artículo 87. Aportaciones patrimoniales.

Aportaciones de esta naturaleza realizadas por las entidades locales siempre que reciban, por igual valor, activos financieros o un aumento en la participación del ente y existan expectativas de recuperación de las aportaciones. En otro caso, deberán considerarse como transferencias de capital.

Se establecen los siguientes conceptos:

Concepto 870. Aportaciones a fundaciones.

Concepto 871. Aportaciones a consorcios.

Concepto 872. Aportaciones a otros entes.

Se distinguen los siguientes subconceptos:

- Subconcepto 872.10. Aportaciones para compensar pérdidas.
- Subconcepto 872.20. Aportaciones para financiar inversiones no rentables.
- Subconcepto 872.90. Resto de aportaciones.

CAPÍTULO 9
PASIVOS FINANCIEROS.

Recoge los gastos por amortización y cancelación de deudas cualquiera que sea su modalidad.

Artículo 90. Amortización de deuda a corto plazo.

Comprende los gastos de amortización derivados de la emisión de deuda, obligaciones y bonos de vencimiento igual o inferior a 12 meses.

Artículo 91. Amortización de deuda a largo plazo.

Comprende los gastos de amortización derivados de la emisión de deuda, obligaciones y bonos de vencimiento superior a 12 meses.

Artículo 92. Amortización de préstamos a corto plazo.

Comprende los gastos de amortización de préstamos contratados a plazo igual o inferior a 12 meses.

A nivel de concepto se diferenciará entre los contratados con el sector público local del resto.

Artículo 93. Amortización de préstamos a largo plazo.

Comprende los gastos de amortización de préstamos contratados a plazo superior a 12 meses.

A nivel de concepto se diferenciará entre los contratados con el sector público local del resto.

Clasificación económica de los gastos del presupuesto de las entidades locales.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominaciones
1				**CAPÍTULO 1 GASTOS DE PERSONAL.**
	10			**Órganos de gobierno y personal directivo:**
		100		Retribuciones básicas y otras remuneraciones.
	11			**Personal eventual:**
		110		Retribuciones básicas y otras remuneraciones.
	12			**Funcionarios y estatutarios:**
		120		Retribuciones básicas.
		121		Retribuciones complementarias:
			121.01	- Complemento de destino.
			121.02	- Complemento específico.
			121.03	- Complemento de productividad.
			121.04	- Gratificaciones.
		122		Retribuciones en especie.
		123		Retribuciones de funcionarios en prácticas.
	13			**Personal laboral:**
		130		Laboral fijo:
			130.01	- Retribuciones básicas.
			130.02	- Otras remuneraciones.
		131		Laboral temporal.

		132		Retribuciones en especie.
	14			**Otro personal:**
		141		Otro personal.
	16			**Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador:**
		160		Cuotas sociales:
			160.01	- Seguridad Social.
			160.03	- Mutualidades.
			160.04	- Cuotas Elkarkidetza.
			160.05	- Asistencia médico-farmacéutica.
		161		Prestaciones sociales:
			161.02	- Pensiones a cargo de la entidad.
			161.03	- Indemnizaciones por jubilaciones anticipadas.
			161.04	- Asistencia médico-farmacéutica a pensionistas.
		162		Gastos sociales de funcionarios y personal no laboral:
			162.01	- Formación.
			162.03	- Transporte de personal.
			162.04	- Acción social.
			162.05	- Seguros.
		163		Gastos sociales de personal laboral:
			163.01	- Formación.
			163.03	- Transporte de personal.
			163.04	- Acción Social.
			163.05	- Seguros.
		164		Complemento familiar.
2				**CAPÍTULO 2.** **GASTOS EN BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS.**
	20			**Arrendamientos:**
		200		Terrenos y bienes naturales.
		201		Edificios y otras construcciones.
		202		Maquinaria, instalaciones y utillaje.
		203		Material de transporte.
		204		Mobiliario y enseres.
		205		Equipos para procesos de información.
		209		Otro inmovilizado material.
	21			**Reparaciones, mantenimiento y conservación:**

		210		Infraestructura y bienes naturales.
		211		Edificios y otras construcciones.
		212		Maquinaria, instalaciones y utillaje.
		213		Material de transporte.
		214		Mobiliario y enseres.
		215		Equipos para proceso de la información.
		219		Otro inmovilizado material.
	22			**Material, suministros y otros:**
		220		Material de oficina:
			220.01	- Ordinario no inventariable.
			220.02	- Prensa, revista, libros y otras publicaciones.
			220.03	- Material informático no inventariable.
		221		Suministros:
			221.01	- Energía eléctrica.
			221.02	- Agua.
			221.03	- Gas.
			221.04	- Combustibles y carburantes.
			221.05	- Vestuario.
			221.06	- Productos alimenticios.
			221.07	- Manutención de animales.
			221.08	- Productos farmacéuticos y hemoderivados.
			221.09	- Productos de limpieza y aseo.
			221.10	- Menaje doméstico.
			221.11	- Útiles y herramientas.
			221.12	- Material sanitario.
			221.99	- Otros suministros.
		222		Comunicaciones:
			222.01	- Telefónicas.
			222.02	- Postales.
			222.03	- Telegráficas.
			222.04	- Télex y telefax.
			222.05	- Informáticas.
			222.99	- Otras comunicaciones.
		223		Transportes.
		224		Primas de seguros:
			224.01	- De edificios y locales.
			224.02	- De vehículos.

			224.03	- De otro inmovilizado.
			224.99	- Otros riesgos.
		225		Tributos:
			225.01	- Tributos de carácter municipal.
			225.02	- Tributos del territorio histórico.
			225.03	- Tributos autonómicos.
			225.04	- Tributos estatales.
		226		Gastos diversos:
			226.01	- Cánones.
			226.02	- Atenciones protocolarias y representativas.
			226.03	- Publicaciones, publicidad y propaganda.
			226.04	- Jurídicos.
			226.05	- Reuniones y conferencias.
			226.06	- Actividades socio-culturales.
			226.99	- Otros gastos diversos.
		227		Trabajos realizados por otras empresas externas:
			227.01	- Limpieza.
			227.02	- Seguridad.
			227.03	- Valoraciones y peritajes.
			227.04	- Contratos socio-culturales.
			227.05	- Custodia, depósitos y almacenaje.
			227.06	- Procesos electorales.
			227.07	- Estudios y trabajos técnicos.
			227.08	- Contratos de transportes.
			227.09	- Servicios de recaudación a favor de la entidad.
			227.10	- Servicios postales.
			227.99	- Otros trabajos exteriores.
	23			**Indemnizaciones por razón del servicio:**
		230		Dietas, locomoción y traslado del personal.
		231		Dietas, locomoción y traslado de altos cargos.
		239		Otras indemnizaciones.
3				**CAPÍTULO 3.** **GASTOS FINANCIEROS.**
	30			**De deuda a corto plazo:**
		302		Deuda a corto plazo.
			302.01	- Intereses.

			302.02	- Gastos de emisión, modificación y cancelación.
			302.03	- Prima de emisión.
	31			**De deuda largo plazo:**
		312		Deuda largo plazo.
			312.01	- Intereses.
			312.02	- Gastos de emisión, modificación y cancelación.
			312.03	- Prima de emisión.
	32			**De préstamos a corto plazo:**
		322		Préstamos a corto plazo.
			322.01	- Intereses.
			322.02	- Gastos de emisión, modificación y cancelación.
	33			**De préstamos a largo plazo:**
		332		Préstamos a largo plazo.
			332.01	- Intereses.
			332.02	- Gastos de emisión, modificación y cancelación.
	36			**De depósitos, fianzas, avales y otros:**
		360		Intereses de depósitos, avales y fianzas.
		361		Intereses de demora.
		362		Intereses por operaciones de arrendamiento financiero («leasing»).
		369		Otros gastos financieros.
4				**CAPÍTULO 4.** **TRANSFERENCIAS CORRIENTES.**
	40			**Al Estado:**
		400		Administración general del Estado.
		401		Organismos autónomos.
		402		Seguridad Social.
		403		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		404		Comunidades autónomas.
		405		Diputaciones.
		409		Otras entidades públicas.
	41			**A la Comunidad Autónoma del País Vasco:**
		410		Administración general.
		411		Organismos autónomos.
		412		Entes Públicos.

		414		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		416		Diputaciones forales y otros entes forales.
		417		Entidades locales.
		419		Otras entidades públicas.
	42			**Al territorio histórico:**
		420		Diputación Foral y otras instituciones forales.
		421		Mancomunidades y consorcios.
		422		Otras entidades públicas.
	43			**Al municipio:**
		430		Administración de la entidad municipal.
		431		Organismos autónomos.
		432		Entidades públicas empresariales.
		433		Sociedades públicas de la entidad.
		434		Otras entidades de ámbito inferior al municipio.
		435		Otras entidades dependientes.
		436		Otras entidades.
	47			**A empresas:**
		470		Empresas participadas.
		471		Otras empresas.
	48			**A familias e Instituciones sin fines de lucro:**
		480		Familias.
		481		Instituciones sin fines de lucro.
	49			**Al exterior.**
5				**CAPÍTULO 5.** **CRÉDITO GLOBAL Y OTROS IMPREVISTOS.**
	50			**Crédito global y otros imprevistos.**
		500		Crédito global y otros imprevistos.
6				**CAPÍTULO 6.** **INVERSIONES REALES.**
	60			**Inversión en infraestructura y bienes destinados al uso general no productivo:**
		600		Inversiones en terrenos.
		601		Infraestructura y urbanización.
		602		Patrimonio histórico.
		609		Otras inversiones.

	62			**Inversión asociada al funcionamiento operativo de los servicios:**
		620		Terrenos y bienes naturales.
		622		Edificios y otras construcciones:
		623		Maquinaria, instalaciones y utillaje:
			623.01	- Maquinaria.
			623.02	- Instalaciones.
			623.03	- Elementos de transporte interno.
			623.04	- Útiles y herramientas.
		624		Material de transporte.
		625		Mobiliario y enseres:
			625.01	- Mobiliario.
			625.02	- Equipos de oficina.
			625.99	- Otros enseres.
		626		Equipos para procesos de información.
		627		Proyectos complejos.
		628		Fondos bibliográficos.
		629		Otras inversiones.
	64			**Gastos en inversiones de carácter inmaterial:**
		640		Concesiones administrativas.
		641		Cuotas por operaciones de arrendamiento financiero («leasing»).
		642		Planeamiento.
		643		Investigaciones, estudios y proyectos.
		644		Gastos en aplicaciones informáticas.
		645		Inversiones en bienes en régimen de arrendamiento.
		649		Otro inmovilizado inmaterial.
	65			**Inversiones gestionadas para otros entes públicos:**
		650		Inversiones gestionadas para otros entes públicos.
	68			**Gastos en inversiones de bienes patrimoniales:**
		680		Terrenos y bienes naturales.
		682		Edificios y otras construcciones.
		683		Maquinaria, instalaciones y utillaje:
			683.01	- Maquinaria.
			683.02	- Instalaciones.
			683.03	- Elementos de transporte interno.

			683.04	- Útiles y herramientas.
		684		Material de transporte.
		685		Mobiliario y enseres:
			685.01	- Mobiliario.
			685.02	- Equipos de oficina.
			685.99	- Otros enseres.
		686		Equipos para procesos de información.
		687		Proyectos complejos.
		689		Otras inversiones.
	69			**Inversión en bienes comunales:**
		690		Adquisición de terrenos y bienes naturales.
		692		Inversión en infraestructura.
		699		Otras Inversiones.
7				**CAPÍTULO 7.** **TRANSFERENCIAS DE CAPITAL.**
	70			**Al Estado:**
		700		Administración general del Estado.
		701		Organismos autónomos.
		702		Seguridad Social.
		703		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		704		Comunidades autónomas.
		705		Diputaciones.
		709		Otras entidades públicas.
	71			**A la Comunidad Autónoma del País Vasco:**
		710		Administración general.
		711		Organismos autónomos.
		712		Entes públicos.
		714		Sociedades públicas y entidades públicas empresariales.
		716		Diputaciones forales y otros entes forales.
		717		Entidades locales.
		719		Otras entidades públicas.
	72			**Al territorio histórico:**
		720		Diputación foral y otras instituciones forales.
		721		Mancomunidades y consorcios.
		722		Otras entidades públicas.
	73			**Al municipio:**

		730		Administración de la entidad municipal.
		731		Organismos autónomos.
		732		Entidades públicas empresariales.
		733		Sociedades públicas de la entidad.
		734		Otras entidades de ámbito inferior al municipio.
		735		Otras entidades dependientes.
		736		Otras entidades.
	77			**A empresas:**
		770		Empresas participadas.
		771		Otras empresas.
	78			**A familias e instituciones sin fines de lucro:**
		780		Familias.
		781		Instituciones sin fines de lucro.
	79			**Al exterior.**
8				**CAPÍTULO 8.** **ACTIVOS FINANCIEROS.**
	80			**Adquisición de deuda a corto plazo:**
		802		De dentro del sector público local.
		803		De fuera del sector público local.
	81			**Adquisición de deuda a largo plazo:**
		812		Del sector público local.
		813		De fuera del sector público local.
	82			**Concesión de anticipos y préstamos a corto plazo:**
		822		Del sector público local.
		823		De fuera del sector público local :
			823.01	Anticipos al personal.
			823.02	- Otros anticipos y préstamos.
	83			**Concesión de anticipos y préstamos a largo plazo:**
		832		Del sector público local.
		833		De fuera del sector público local:
			833.01	- Anticipos al personal.
			833.02	- Otros anticipos y préstamos.
	85			**Adquisición de acciones:**
		852		Del sector público local.
		853		De fuera del sector público local.
	86			**Constitución de depósitos y fianzas:**

		860		Constitución de fianzas:
			860.01	- A corto plazo.
			860.02	- A largo plazo.
		861		Constitución de depósitos:
			861.01	- A corto plazo.
			861.02	- A largo plazo.
	87			**Aportaciones patrimoniales:**
		870		Aportaciones a fundaciones.
		871		Aportaciones a consorcios.
		872		Aportaciones a otros entes:
			872.10	- Aportaciones para compensar pérdidas.
			872.20	- Aportaciones para financiar inversiones no rentables.
			872.90	- Resto de aportaciones.
9				**CAPÍTULO 9.** **PASIVOS FINANCIEROS.**
	90			**Amortización de deuda a corto plazo:**
		902		Deuda a corto plazo.
	91			**Amortización de deuda a largo plazo:**
		912		De deuda a largo plazo.
	92			**Amortización de préstamos a corto plazo:**
		922		Dentro del sector público local.
		923		Fuera del sector público local.
	93			**Amortización de préstamos a largo plazo:**
		932		Dentro del sector público local.
		933		Fuera del sector público.

3. CLASIFICACIÓN POR PROGRAMAS DE LOS GASTOS DE LAS ENTIDADES LOCALES.

Para la correcta clasificación de los gastos según su naturaleza por programas se estará a lo que se determina en este código.

Si algún gasto fuese susceptible de aplicarse a más de una política de gasto, se imputará a aquella que se considere más adecuada en relación con el conjunto de objetivos y finalidades definidos. A tales efectos, se podrán tener en cuenta tanto criterios cualitativos como cuantitativos de la gestión presupuestaria.

La presente codificación tiene carácter cerrado y obligatorio para todas las entidades locales en sus niveles de áreas de gasto, políticas de gasto, grupos de programas y programas que están especificados en la misma. Por lo que se refiere a programas o subprogramas, se considera abierto, en tanto no se recojan en este código.

En los supuestos en que la entidad local asuma competencias por delegación de la Comunidad Autónoma o de la Diputación Foral, deberá realizar el necesario desarrollo de los grupos de

programa, a fin de que exista una exacta correspondencia entre cada servicio asumido y un único programa o subprograma presupuestario.

Área de gasto 1. Servicios públicos básicos.

Comprende esta área todos aquellos gastos originados por los servicios públicos básicos que, con carácter obligatorio, deben prestar los municipios, por sí o asociados, con arreglo a la normativa en vigor.

A estos efectos, se incluyen, en los términos que se exponen para cada una de ellas, cuatro políticas de gasto básicas: seguridad y movilidad ciudadana, vivienda y urbanismo, bienestar comunitario y medio ambiente.

En esta área no se consideran aquellas políticas de gasto de carácter sectorial y que, en consecuencia, integran otras áreas de gasto de la presente estructura.

Política de gasto 13. Seguridad y movilidad ciudadana.

Comprende todos los gastos de los servicios relacionados con la seguridad y movilidad ciudadana y aquellos que tenga que realizar la entidad local para colaborar con la Comunidad Autónoma o con la Diputación Foral en apoyo de los servicios de protección y defensa civil, actuaciones en caso de calamidades o catástrofes, prevención y extinción de incendios, salvamento, y acciones en general destinadas a la protección de los bienes de la entidad local o de los particulares, así como las que se refieran a la ordenación del tráfico y del estacionamiento de vehículos.

Se tipifican seis grupos de programas, distinguiéndose aquellos que tienen por finalidad la cobertura de gastos generales de administración asociados directamente a los servicios de seguridad ciudadana y protección civil. A estos efectos, se entiende por administración general las actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

130. Administración general de la seguridad y protección civil.

132. Seguridad y orden público.

133. Ordenación del tráfico y del estacionamiento.

134. Movilidad urbana.

135. Protección civil.

136. Servicio de prevención y extinción de incendios, y salvamento.

Política de gasto 15. Vivienda y urbanismo.

Se incluyen todos los gastos de los servicios relacionados con la vivienda y el urbanismo, así como de los complementarios de éstos.

Así, pues, se imputarán a ella los gastos referentes a la construcción, mejora y conservación de viviendas y albergues, incluida la adquisición de terrenos; los derivados del planeamiento y régimen urbanístico del suelo; viales urbanos y otros de naturaleza análoga.

Se imputan a esta política de gasto los llevados a cabo en concepto de ayudas que posibilitan el acceso a la vivienda en cualquier régimen, en acciones propias o en colaboración con otras administraciones públicas. También se incluyen los gastos derivados de fomento de la promoción pública de viviendas.

Se tipifican cuatro grupos de programas distinguiéndose aquellos que tienen por finalidad la cobertura de gastos generales de administración asociados directamente al desarrollo de la política de la vivienda y del urbanismo:

150. Administración general de vivienda y urbanismo.

151. Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.

152. Vivienda.

Dentro del grupo de programas Vivienda se tipifican dos programas, relativos a la promoción y gestión de vivienda de protección pública y a conservación y rehabilitación de la edificación.

1521. Promoción y gestión de vivienda de protección pública.

1522. Conservación y rehabilitación de la edificación.

153. Vías públicas.

Dentro del grupo de programas de vías públicas se tipifican dos programas, relativos al acceso a los núcleos de población y a la pavimentación de las vías públicas.

1531. Acceso a los núcleos de población.

1532. Pavimentación de vías públicas.

Política de gasto 16. Bienestar comunitario.

Comprende todos los gastos relativos a actuaciones y servicios cuya finalidad es la mejora de la calidad de vida en general.

Se imputarán a ella los derivados de la construcción, mantenimiento, conservación y funcionamiento de los servicios de alcantarillado, abastecimiento domiciliario de agua potable; evacuación y tratamiento de aguas residuales, recogida, eliminación o tratamiento de basuras; limpieza viaria; cementerios y servicios funerarios; y otros servicios de bienestar comunitario. Se tipifican siete grupos de programas:

160. Alcantarillado.

161. Abastecimiento domiciliario de agua potable.

162. Recogida, gestión y tratamiento de residuos.

Dentro del grupo de programas Recogida, gestión y tratamiento de residuos se tipifican tres programas, relativos a recogida de residuos, gestión de residuos sólidos urbanos y tratamiento de residuos.

1621. Recogida de residuos.

1622. Gestión de residuos sólidos urbanos.

1623. Tratamiento de residuos.

163. Limpieza viaria.

164. Cementerios y servicios funerarios.

165. Alumbrado público.

166. Evacuación y tratamiento de aguas residuales.

Política de gasto 17. Medio ambiente.

Se incluirán en esta política de gasto todos los gastos relativos a la protección y mejora del medio ambiente así como los de inversión y funcionamiento de los servicios de protección del medio natural; repoblación forestal, realizada por la propia entidad o en consorcio con otras administraciones públicas; defensa contra incendios forestales, deslinde y amojonamiento o lucha contra la desertización; mantenimiento de playas y otros de naturaleza análoga.

Se tipifican cuatro grupos de programas:

170. Administración general del medio ambiente.

171. Parques y jardines.

172. Protección y mejora del medio ambiente.

Dentro del grupo de programas de protección y mejora del medio ambiente se tipifica un programa, relativo a la protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

1721. Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

173. Playas.

Área de gasto 2. Actuaciones de protección y promoción social.

Se incluyen en esta área o grupo todos aquellos gastos y transferencias que constituyen el régimen de previsión; pensiones de funcionarios, atenciones de carácter benéfico-asistencial; atenciones a grupos con necesidades especiales, como jóvenes, mayores, personas con discapacidad y tercera edad; medidas de fomento del empleo.

Política de gasto 21. Pensiones.

Pensiones graciables, mejoras de pensiones y pensiones extraordinarias a cargo de la entidad local de funcionarios y personal laboral o sus derechohabientes y otros gastos de naturaleza similar.

Se tipifica un grupo de programas:

211. Pensiones.

Política de gasto 22. Otras prestaciones económicas a favor de empleados.

Comprende todos los gastos de este tipo, así como los derivados de la acción social a favor de los empleados, excepto las cuotas a cargo del empleador de mutualidades y Seguridad Social.

Se tipifica un grupo de programas:

221. Otras prestaciones económicas a favor de empleados.

Política de gasto 23. Servicios sociales y promoción social.

Se imputarán a esta política de gasto los llevados a cabo por la entidad local para desarrollar la asistencia social primaria: la promoción de la igualdad de género, promoción y reinserción social de marginados, así como para la gestión de los servicios sociales; prestación de servicios a personas dependientes y de asistencia social, residencias de ancianos y otros de

naturaleza análoga; la evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social. También se incluirán las transferencias finalistas a entidades y familias que colaboren en la consecución de estos fines.

Se incluirán los gastos correspondientes a la administración general, que corresponderán a las actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Se tipifican dos grupos de programas:

230. Administración general de servicios sociales.

231. Asistencia social primaria.

Política de gasto 24. Fomento del empleo.

Se imputan a esta política de gasto aquellos que tienen por objeto el fomento y promoción del empleo en acciones propias o en colaboración con otras administraciones públicas.

Se tipifica un grupo de programas:

241. Fomento del empleo.

Área de gasto 3. Producción de bienes públicos de carácter preferente.

Comprende esta área o grupo todos los gastos que realice la entidad local en relación con la sanidad, educación, cultura, con el ocio y el tiempo libre, deporte, y, en general, todos aquellos tendentes a la elevación o mejora de la calidad de vida.

Política de gasto 31. Sanidad.

En esta política de gasto se incluyen los gastos que tienen por objeto la prevención y curación de enfermedades, así como el mantenimiento de un estado de inmunidad sanitario en la población. Quedan comprendidos los gastos destinados a la creación, construcción, equipamiento y funcionamiento de hospitales, clínicas y sanatorios de cualquier naturaleza, casas de socorro, dispensarios, botiquines de urgencia, balnearios, laboratorios de análisis, así como sus servicios complementarios, entre los que cabe citar ambulancias; servicios de salud pública; control y suministro de medicamentos y productos sanitarios; higiene pública; laboratorios de análisis agroalimentarios; actuaciones de seguridad alimentaria; campañas de desinfección, desinsectación o desratización, y otros de naturaleza análoga.

Se tipifican dos grupos de programas:

311. Protección de la salubridad pública.

312. Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.

Política de gasto 32. Educación.

Comprende esta política de gasto todos los gastos derivados de la creación, conservación y funcionamiento de centros e Instituciones de enseñanzas de todo tipo y sus servicios complementarios, así como las transferencias a otros entes o familias para ayuda y fomento de la misma.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Así, se imputarán a esta política de gasto los gastos de construcción, dotación y funcionamiento de centros de enseñanza, distribuyéndose de acuerdo con los distintos niveles educativos a que se refieran. También se incluirán los gastos de centros benéfico-asistenciales cuando en ellos predomine el carácter educativo.

Los gastos en concepto de transporte escolar, becas, ayudas, se consideran servicios complementarios de educación.

Asimismo, se incluyen los gastos cuyo objeto sea la mejora del nivel educativo de los ciudadanos.

Se tipifican ocho grupos de programas:

320. Administración general de educación.

321. Creación de centros docentes de enseñanza infantil y primaria.

322. Creación de centros docentes de enseñanza secundaria.

323. Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil y primaria y educación especial.

324. Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.

325. Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

326. Servicios complementarios de educación.

327. Fomento de la convivencia ciudadana.

Política de gasto 33. Cultura.

Esta política de gasto comprende los originados por los servicios a que se refiere su denominación, incluso los de carácter recreativo.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Se incluyen los gastos de creación, conservación y funcionamiento de los edificios destinados a bibliotecas, museos, archivos, casas de la cultura, actividades culturales, de esparcimiento y tiempo libre como hogares del jubilado o casas de la juventud; salas de exposiciones, palacios de congresos, parques zoológicos, bandas de música y agrupaciones musicales, fiestas locales de carácter popular, actividades recreativas en playas, actuaciones en orden a la conservación, promoción y gestión del patrimonio histórico-artístico y otros gastos recreativos y culturales; promoción y enseñanza del euskara; comunicación, autorización, inspección y sanción de los espectáculos públicos; así como las transferencias a entidades o familias que colaboren en el fomento de estas actividades.

Se tipifican ocho grupos de programas distinguiéndose aquellos que tienen por finalidad la cobertura de gastos generales de administración asociados directamente a los servicios de cultura y ocio:

330. Administración general de cultura.

332. Bibliotecas y archivos.

Dentro del grupo de programas Bibliotecas y archivos se tipifican dos programas, relativos a bibliotecas públicas y archivos.

3321. Bibliotecas públicas.

3322. Archivos.

333. Equipamientos culturales y museos.

334. Promoción cultural.

335. Euskara.

336. Protección y gestión del patrimonio histórico-artístico.

337. Instalaciones de ocupación del tiempo libre.

338. Fiestas populares y festejos.

Política de gasto 34. Deporte.

Esta política de gasto comprende los originados por los servicios a que se refiere su denominación, tales como promoción y difusión deportiva, gastos de creación, conservación y funcionamiento de los edificios destinados a piscinas, instalaciones deportivas de todo tipo o cualquier otra actuación directamente relacionada con el deporte o la política deportiva de la respectiva entidad local.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Se consideran en esta política de gasto, tres grupos de programas:

340. Administración general de deportes.

341. Promoción y fomento del deporte.

342. Instalaciones deportivas.

Área de gasto 4. Actuaciones de carácter económico.

Se integran en esta área los gastos de actividades, servicios y transferencias que tienden a desarrollar el potencial de los distintos sectores de la actividad económica.

Se incluirán también los gastos en infraestructuras básicas y de transportes; infraestructuras agrarias; comunicaciones; investigación, desarrollo e innovación.

Política de gasto 41. Agricultura, ganadería y pesca.

Comprende los gastos de toda índole destinados a la mejora, fomento y ordenación de las actividades agrícolas, ganaderas y piscícolas.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Se imputarán los gastos relativos a planes de ordenación del sector; colonización y concentración parcelaria; fomento del movimiento cooperativo y promoción del asociacionismo; fomento de la industrialización agroalimentaria; formación de jóvenes empresarios; centros de extensión agraria y otros de igual naturaleza.

Se incluirán, además, los gastos relacionados con el control y erradicación de plagas; mejora y selección de semillas y de ganados, centros de biotecnología; explotaciones experimentales agrícolas y otras de naturaleza similar.

Asimismo comprende los gastos relacionados con la creación, mejora y mantenimiento de infraestructuras básicas en actividades agrícolas, ganaderas, piscícolas o cinegéticas; regadíos; modificación y mejora de las estructuras; conservación y saneamiento de suelos y otras de naturaleza similar.

Igualmente se imputará a esta política de gasto, en su caso, la aportación o cuota al depósito agrícola.

Se tipifican cinco grupos de programas:

410. Administración general de agricultura, ganadería y pesca.

412. Mejoras de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.

414.Desarrollo rural.

415. Protección y desarrollo de los recursos pesqueros.

419. Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca.

Política de gasto 42. Industria y energía.

Comprende los gastos de todo tipo destinados a la promoción, apoyo y desarrollo de la industria en el ámbito de acción de la entidad local.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Se imputarán a esta política de gasto los ocasionados con motivo de inversión en capital de empresas; fomento de la acción empresarial; ayudas para la reconversión y reindustrialización; fomento del asociacionismo de empresas industriales, y todo tipo de transferencias con destino a estos fines y de incentivos a la localización industrial.

Se incluirán, además, los gastos relacionados con el apoyo a la minería, investigación, preparación, comercialización y otras actividades de la producción minera.

Asimismo comprende los gastos relacionados con la producción, transmisión y distribución de energía, en especial de gas y electricidad. También se imputarán a esta política de gasto las transferencias a otros agentes con el fin específico propio de las actividades que se contemplan en la misma.

Se tipifican cuatro grupos de programas:

420. Administración general de industria y energía.

422. Industria.

423. Minería.

425. Energía.

Política de gasto 43. Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.

Se incluirán los gastos de cualquier naturaleza de los servicios de la entidad relacionados con el comercio o la actividad comercial.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Comprenderá, los gastos correspondientes a mercados centrales o de minoristas, lonjas y a cualesquiera otras instalaciones similares; actuaciones en defensa de la competencia; control de pesas y medidas y otros de naturaleza análoga; inspección y sanción de establecimientos.

Se incluirán también los gastos de cualquier naturaleza asociados al desarrollo y fomento del turismo.

Se imputarán los gastos de construcción, mejora, conservación y funcionamiento de establecimientos hoteleros, campings, oficinas de turismo, edición de folletos, carteles y libros y campañas publicitarias. Se recogen también las transferencias que se conceden a otras entidades públicas o privadas, con destino al cumplimiento de estos fines.

Por último, se incluirán en esta política de gasto los destinados al desarrollo de las pequeñas y medianas empresas.

Se tipifican cinco grupos de programas:

430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.

431. Comercio.

Dentro del grupo de programas Comercio se tipifican tres programas, relativos a ferias, mercados y comercio ambulante.

4311. Ferias.

4312. Mercados, abastos y lonjas.

4313. Comercio ambulante.

432. Información y promoción turística.

433. Desarrollo empresarial.

439. Otras actuaciones sectoriales.

Política de gasto 44. Transporte público.

Se incluirán los gastos a cargo de las entidades locales destinados al mantenimiento, desarrollo y financiación del servicio de transporte público.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Se aplicarán a esta política de gasto todos los de inversión destinados a la adquisición de medios de transporte; y a la creación, mejora y mantenimiento de infraestructuras, como estaciones de autobuses, puertos, aeropuertos y otras de naturaleza análoga.

Se tipifican cuatro grupos de programas:

440. Administración general del transporte.

441. Transporte de viajeros.

Dentro del grupo de programas Transporte de viajeros se crean dos programas, relativos a transporte colectivo urbano de viajeros y otro transporte de viajeros.

4411. Transporte colectivo urbano de viajeros.

4412. Otro transporte de viajeros.

442. Infraestructuras del transporte.

443. Transporte de mercancías.

Política de gasto 45. Infraestructuras.

Comprende los gastos de toda índole tendentes a la creación, mejora y mantenimiento de las infraestructuras básicas no incluidas en políticas de gasto anteriores.

Los gastos incluidos en el grupo de programas de administración general corresponderán a actividades dirigidas a la planificación, coordinación, control, organización, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los distintos centros directivos que integran la política de gasto.

Se aplicarán a esta política de gasto todos los de inversión destinados a la construcción y mejora de carreteras y caminos vecinales a cargo de la entidad local y otros gastos complementarios de los anteriores, como puentes, viaductos, señalización o balizamiento, así como gastos relativos a estudios y servicios de asistencia técnica que resulten necesarios. En cuanto a recursos hidráulicos se incluirán gastos en obras de captación, acumulación y canalización hasta el inicio de la red de distribución urbana y otros de similar naturaleza.

Se tipifican cinco grupos de programas, distinguiéndose aquellos que tienen por finalidad la cobertura de gastos generales de administración asociados directamente a las infraestructuras a las que se refiere la presente política de gasto:

450. Administración general de infraestructuras.

452. Recursos hidráulicos.

453. Carreteras.

454. Caminos vecinales.

459. Otras infraestructuras.

Política de gasto 46. Investigación, desarrollo e innovación.

Comprende los gastos de administración, infraestructuras, funcionamiento y apoyo destinados a la investigación básica y aplicada, incluso las transferencias a otros agentes con esta finalidad.

Se imputarán a esta política de gasto los relativos a actividades dirigidas al fomento de los conocimientos científicos puros y aquellos con objetivos prácticos, específicos o concretos y que no puedan aplicarse a ninguna otra política de gasto.

Se tipifican dos grupos de programas:

462. Investigación y estudios relacionados con los servicios públicos.

463. Investigación científica, técnica y aplicada.

Política de gasto 49. Otras actuaciones de carácter económico.

Comprende los gastos de gestión, funcionamiento, apoyo, suministro y promoción de los servicios de telecomunicaciones, de la Sociedad de la Información, de la gestión del conocimiento y otros de naturaleza análoga; medios de comunicación, producción y difusión de programas audiovisuales, administración electrónica, oficinas de atención y defensa al consumidor; así como las transferencias a otros agentes para el cumplimiento de estos fines.

Se tipifican tres grupos de programas:

491. Sociedad de la información.

492. Gestión del conocimiento.

493. Protección de consumidores y usuarios.

Área de gasto 9. Actuaciones de carácter general.

Se incluyen en esta área los gastos relativos a actividades que afecten, con carácter general, a la entidad local, y que consistan en el ejercicio de funciones de gobierno o de apoyo administrativo y de soporte lógico y técnico a toda la organización.

Recogerá los gastos generales de la entidad, que no puedan ser imputados ni aplicados directamente a otra área de las previstas en esta clasificación por programas.

Se incluirán en esta área las transferencias de carácter general que no puedan ser aplicadas a ningún otro epígrafe de esta clasificación por programas, ya que en caso contrario se imputarán en la política de gasto específica que corresponda.

Política de gasto 91. Órganos de gobierno.

Comprende los gastos relativos a la constitución y funcionamiento de los órganos de gobierno de la entidad local y de representación de los mismos. Se incluirán, por tanto, las asignaciones e indemnizaciones del presidente y miembros de la corporación; secretarías particulares de la Presidencia; dietas y gastos de viaje y otros de naturaleza análoga. También se imputarán a esta política de gasto los de material y los necesarios para la atención de los órganos de gobierno.

Se tipifica un grupo de programas:

912. Órganos de gobierno.

Política de gasto 92. Servicios de carácter general.

Comprende los gastos de aquellos servicios que sirven o apoyan a todos los demás de la entidad local.

Se imputarán, por tanto, a esta política de gasto los de oficina y dependencias generales; información, publicaciones, registro y relaciones; desarrollos y soportes informáticos de carácter interno; coordinación y control general: archivo, organización y métodos, racionalización y mecanización; administración de personal; elecciones; atención y participación ciudadana, parque móvil, con exclusión de los vehículos afectados a servicios determinados que se imputarán a la correspondiente rúbrica y gastos de asesoramiento y defensa de los intereses de la entidad.

Esta política de gasto integrará los derivados de actividades relacionadas con la elaboración de información básica de carácter general y series estadísticas sobre los distintos servicios de la entidad local.

Se imputarán, asimismo, los gastos referentes a gabinetes de estudio e información y documentación de carácter general.

Se tipifican siete grupos de programas:

920. Administración general.

922. Coordinación y organización institucional de las entidades locales.

923. Información básica y estadística.

Dentro del grupo de programas Información básica y estadística se tipifica un programa, relativo a la gestión del padrón municipal de habitantes.

9231. Gestión del padrón municipal de habitantes.

924. Participación ciudadana.

925. Atención a los ciudadanos.

926. Comunicaciones internas.

929. Imprevistos y funciones no clasificadas.

Dentro del grupo de programas Imprevistos y funciones no clasificadas se incluirá la dotación para el crédito global, así como la dotación para atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio.

Política de gasto 93. Administración financiera y tributaria.

Comprende esta política de gasto todos los gastos correspondientes a la administración financiera de la entidad local.

Se imputarán los gastos generales de los servicios de economía y hacienda; planificación y presupuestos y fiscalidad; control interno y contabilidad y cuentas generales; gestión de la tesorería; gestión del patrimonio, contabilidad patrimonial y rendición de cuentas; gestión, inspección y recaudación de tributos, formación y actualización de padrones fiscales; órganos de resolución de reclamaciones económico-administrativas y de defensa al contribuyente y otros gastos relacionados con la actividad económica y financiera de la entidad.

Asimismo se incluyen los gastos referentes a la construcción, mejora y conservación, incluida la adquisición de terrenos, de edificios oficiales de uso múltiple.

Se tipifican cuatro grupos de programas:

931. Política económica y fiscal.

932. Gestión del sistema tributario.

933. Gestión del patrimonio.

934. Gestión de la deuda y de la tesorería.

Política de gasto 94.-Transferencias a otras administraciones públicas.

Se imputarán a esta política de gasto las transferencias de carácter general que no puedan ser aplicadas a ningún otro epígrafe de esta clasificación por programas, ya que en caso contrario se imputarán a la política de gasto que corresponda a la actividad financiada.

Se tipifican cuatro grupos de programas en razón del agente receptor de la misma.

941. Transferencias a la comunidad autónoma.

942. Transferencias a la diputación foral, mancomunidades y consorcios.

943. Transferencias a otras entidades locales.

944. Transferencias a la Administración General del Estado.

Área de gasto 0.-Deuda pública.

Comprende los gastos de intereses y amortización de la deuda pública y demás operaciones financieras de naturaleza análoga, con exclusión de los gastos que ocasione la formalización de las mismas.

Se imputarán a esta área los gastos destinados a atender la carga financiera de la entidad local, amortización e intereses, derivados de las operaciones de crédito contratadas. Los gastos de formalización de los correspondientes contratos se llevarán a la política de gasto 93, grupo de programas 934.

Política de gasto 01.-Deuda pública.

Se tipifica un solo grupo de programas:

011. Deuda pública.

Clasificación por programas de gastos.

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de Programas	Programas	Denominación
1				**SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS.**
	13			**Seguridad y movilidad ciudadana.**
		130		Administración general de la seguridad y protección civil.
		132		Seguridad y orden público.
		133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento.
		134		Movilidad urbana.
		135		Protección civil.
		136		Servicio de prevención y extinción de incendios, y salvamento.
	15			**Vivienda y urbanismo**.
		150		Administración general de vivienda y urbanismo.
		151		Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.
		152		Vivienda.
			1521	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.
			1522	Conservación y rehabilitación de la

				edificación.
		153		Vías públicas.
			1531	Acceso a los núcleos de población.
			1532	Pavimentación de vías públicas.
	16			**Bienestar comunitario.**
		160		Alcantarillado.
		161		Abastecimiento domiciliario de agua potable.
		162		Recogida, gestión y tratamiento de residuos.
		1621		Recogida de residuos.
		1622		Gestión de residuos sólidos urbanos.
		1623		Tratamiento de residuos.
		163		Limpieza viaria.
		164		Cementerio y servicios funerarios.
		165		Alumbrado público.
		166		Evacuación y tratamiento de aguas residuales.
	17			**Medio ambiente.**
		170		Administración general del medio ambiente.
		171		Parques y jardines.
		172		Protección y mejora del medio ambiente.
			1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
		173		Playas.
2				**ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.**
	21			**Pensiones.**
		211		Pensiones.
	22			**Otras prestaciones económicas a favor de empleados.**
		221		Otras prestaciones económicas a favor de empleados.
	23			**Servicios sociales y promoción social.**
		230		Administración general de servicios sociales.
		231		Asistencia social primaria.
	24			**Fomento del empleo.**
		241		Fomento del empleo.

3				**PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE.**
	31			**Sanidad.**
		311		Protección de la salubridad pública.
		312		Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.
	32			**Educación.**
		320		Administración general de educación.
		321		Creación de centros docentes de enseñanza infantil y primaria.
		322		Creación de centros docentes de enseñanza secundaria.
		323		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza infantil y primaria y educación especial
		324		Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.
		325		Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.
		326		Servicios complementarios de educación.
		327		Fomento de la convivencia ciudadana.
	33			**Cultura.**
		330		Administración general de cultura.
		332		Bibliotecas y archivos.
			3321	Bibliotecas públicas.
			3322	Archivos.
		333		Equipamientos culturales y museos.
		334		Promoción cultural.
		335		Euskara.
		336		Protección y gestión del patrimonio histórico artístico.
		337		Instalaciones de ocupación del tiempo libre.
		338		Fiestas populares y festejos.
	34			**Deporte.**
		340		Administración general de deportes.
		341		Promoción y fomento del deporte.
		342		Instalaciones deportivas.
4				**ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO.**
	41			**Agricultura, ganadería y pesca.**

		410		Administración general de agricultura, ganadería y pesca.
		412		Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos.
		414		Desarrollo rural.
		415		Protección y desarrollo de los recursos pesqueros.
		419		Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca.
	42			**Industria y energía.**
		420		Administración general de industria y energía.
		422		Industria.
		423		Minería.
		425		Energía.
	43			**Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.**
		430		Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
		431		Comercio.
			4311	Ferias.
			4312	Mercados, abastos y lonjas.
			4313	Comercio ambulante.
		432		Información y promoción turística.
		433		Desarrollo empresarial.
		439		Otras actuaciones sectoriales.
	44			**Transporte público.**
		440		Administración general del transporte.
		441		Transporte de viajeros.
			4411	Transporte colectivo urbano de viajeros.
			4412	Otro transporte de viajeros.
		442		Infraestructuras del transporte.
		443		Transporte de mercancías.
	45			**Infraestructuras.**
		450		Administración general de infraestructuras.
		452		Recursos hidráulicos .
		453		Carreteras.
		454		Caminos vecinales.

		459		Otras infraestructuras.
	46			**Investigación, desarrollo e innovación.**
		462		Investigación y estudios relacionados con los servicios públicos.
		463		Investigación científica, técnica y aplicada.
	49			**Otras actuaciones de carácter económico.**
		491		Sociedad de la información.
		492		Gestión del conocimiento.
		493		Protección de consumidores y usuarios.
9				**ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL.**
	91			**Órganos de gobierno.**
		912		Órganos de gobierno.
	92			**Servicios de carácter general.**
		920		Administración general.
		922		Coordinación y organización institucional de las entidades locales.
		923		Información básica y estadística.
			9231	Gestión del padrón municipal de habitantes.
		924		Participación ciudadana.
		925		Atención a los ciudadanos.
		926		Comunicaciones internas.
		929		Imprevistos y funciones no clasificadas.
	93			**Administración financiera y tributaria.**
		931		Política económica y fiscal.
		932		Gestión del sistema tributario.
		933		Gestión del patrimonio.
		934		Gestión de la deuda y de la tesorería.
	94			**Transferencias a otras administraciones públicas.**
		941		Transferencias a la comunidad autónoma.
		942		Transferencias a la diputación foral, mancomunidades y consorcios.
		943		Transferencias a otras entidades locales.
		944		Transferencias a la Administración

				General del Estado.
0				**DEUDA PÚBLICA.**
	01			Deuda pública.
		011		Deuda pública.

ANEXO 3.
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 el Decreto Foral 235/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el plan general de contabilidad pública de las entidades locales de Bizkaia, (en adelante PGCPAL-2004), continuó con la línea iniciada por el primer Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local de 1991 para la consecución de la normalización contable en el ámbito de las administraciones públicas y con la contabilidad empresarial. El PGCPAL-2004 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.

El presente Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (en adelante PGCPAL) tiene como referente al Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP-2010), aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, plan contable marco para todas las Administraciones Públicas e inspirado a su vez en el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

El PGCP-2010 se adapta 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 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 PGCPAL.

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 PGCPAL.

Se ha pretendido con este PGCPAL, además de la armonización contable, incrementar la información proporcionada por las cuentas anuales. El resultado económico-patrimonial 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.

El PGCPAL se estructura en cinto partes, precedidas por esta Introducción en la que se explican las características fundamentales del plan y las principales diferencias con respecto al PGCPAL-2004. 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 Plan aprobado mediante Decreto Foral 235/2004, de 15 de diciembre, por el que se aprueban la estructura presupuestaria y el Plan General de Contabilidad Pública de las entidades locales de Bizkaia 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 Plan General de Contabilidad Pública de 2010 (PGCP-2010) que, a su vez, tomó como referencia la NIC-SP número 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 PGCPAL-2004 mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico patrimonial. Por lo que se refiere a las cuentas anuales, hay que señalar que a las recogidas en el PGCPAL-2004 se añade el estado de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Además, el nuevo plan introduce otros 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 PGCPAL-2004, pierden dicho carácter en este nuevo plan, 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 nuevo plan.

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 PGCPAL-2004 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 este plan no se identifica el concepto de ingreso con el componente positivo de la cuenta del resultado económico patrimonial, como sucedía en el PGCPAL-2004. 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 PGCPAL-2004 y en ellas se incluyen criterios de reconocimiento y valoración aplicables a diversos elementos patrimoniales.

En la norma número 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 PGCPAL-2004, 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 PGCPAL-2004. En este nuevo plan, 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 PGCPAL-2004. 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 PGCPAL-2004 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 este nuevo plan 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 número 3 sigue teniendo el mismo tratamiento contable que en el PGCPAL-2004, 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 número 4 constituyen otra novedad en el nuevo plan. Se trata de inmuebles (terrenos o construcciones) 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 número 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 PGCPAL-2004. 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 número 6 «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar» introduce importantes cambios respecto al PGCPAL-2004 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 PGCPAL-2004, en que el arrendatario registraba un inmovilizado inmaterial, en este 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 este nuevo plan 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 PGCPAL-2004, 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 número 8, «Activos financieros».

Otra novedad de este nuevo plan son los activos en estado de venta. La norma de reconocimiento y valoración número 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 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 número 8 «Activos financieros» y número 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 PGCPAL-2004, 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.

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 PGCPAL-2004, 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 número 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 plan. 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 número 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 número 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 PGCPAL-2004, 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 número 12, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades 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.

La norma de reconocimiento y valoración número 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 número 14 «Impuesto sobre el valor añadido» no sufre cambios importantes respecto a la norma de reconocimiento y valoración correspondiente del PGCPAL-2004. 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 número 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 conserve 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 puedan ser medidos con fiabilidad.

La norma de reconocimiento y valoración número 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 número 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.

El plan establece la necesidad de actualizar los desembolsos que se espera que sean necesarios para cancelar las obligaciones, excepto para las provisiones con vencimiento

inferior o igual a un año y en las que el efecto financiero de su no actualización, en virtud del principio de importancia relativa, no sea significativo. El tipo de descuento a aplicar será el equivalente al tipo de deuda pública para un vencimiento análogo y la actualización de su cuantía se realizará, con carácter general, con cargo a cuentas representativas de gastos financieros.

Respecto a la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones», se 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 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 número 8 «Activos financieros». Para la entidad dependiente constituirá una aportación que se registrará en el patrimonio neto.

La norma de reconocimiento y valoración número 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos», remite a los criterios de reconocimiento y valoración de la norma de transferencias y subvenciones, y regula 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 PGCPAL-2004, 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 PGCPAL-2004 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 este nuevo plan 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 PGCPAL-2004 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 este nuevo plan, 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 PGCPAL-2004 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 Hacienda Foral.

La norma de reconocimiento y valoración número 20 «Actividades conjuntas» que es una novedad en este plan, 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 previstos en la norma de activos financieros.

En relación al tratamiento contable de la norma de reconocimiento y valoración número 21 «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores», el plan establece que aquellos cambios y errores que tengan importancia relativa se aplicarán 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 número 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, que no supondrán un ajuste en las cuentas anuales, sin perjuicio de incluir, en su caso, información en la memoria con una estimación de su efecto, o de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

Tercera parte. 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 nuevo plan 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 PGCPAL-2004, 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 PGCPAL-2004 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 PGCPAL-2004, 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 PGCPAL-2004. 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, 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, confeccionado de acuerdo a la normativa presupuestaria vigente, se incluye entre las cuentas anuales, conforme al objetivo de que estén integradas en un único documento todas las cuentas de la entidad, se deriven o no de operaciones presupuestarias.

La memoria incluye una información más amplia y detallada que la del PGCPAL-2004. 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.

Cuarta parte. Cuadro de cuentas.

La cuarta parte incluye el «Cuadro de cuentas» que, al igual que en el PGCPAL-2004, 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.

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».

Asimismo, es reseñable que en el nuevo cuadro de cuentas ha desaparecido el Grupo 0, que en el PGCPAL-2004 se utilizaba para recoger las cuentas de control presupuestario y de orden.

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 PGCPAL-2004 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 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.

Los nuevos subgrupos 25 «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» y 26 «Otras inversiones financieras a largo plazo», permiten 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 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».

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.

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.

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

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.

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, 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 PGCPAL-2004, 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 PGCPAL-2004, 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 y 9. «Gastos imputados al patrimonio neto», «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.

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. 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. 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 períodos.

3. 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. 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. 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 período 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 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.

No obstante, a efectos de cierre del ejercicio regulado en el artículo 46 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, durante el periodo de cierre presupuestario, podrán reconocerse gastos con cargo al presupuesto a cerrar aunque el correspondiente acto administrativo se

haya producido en el ejercicio vigente, siempre que se correspondan con gastos que hayan devengado en el ejercicio a cerrar. A estos efectos, se considerará periodo de cierre presupuestario el plazo de tiempo comprendido entre los días 1 y 31 de enero.

Debe reconocerse un ingreso presupuestario 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 existe un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente, se han cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existen dudas razonables sobre su percepción.

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.

Con carácter general, la operación de endeudamiento se registrará como ingreso presupuestario simultáneamente al desembolso de los capitales por parte del prestamista. Dicho momento, generalmente, es coincidente con la finalización del periodo de suscripción en las emisiones en masa, y con el momento de la formalización del contrato de préstamo en las operaciones singulares.

No obstante, podrá reconocerse dicho ingreso presupuestario, así como el correspondiente pasivo financiero, con anterioridad, si de las condiciones del contrato se deduce que este es firme y exigible por ambas partes y siempre que se cumplan las condiciones siguientes:

a) Que la operación de endeudamiento haya sido formalizada antes del cierre del ejercicio.

b) Que se pueda justificar de modo suficiente la relación entre las inversiones previstas y el recurso a la operación de endeudamiento para su financiación.

c) Que no exista ninguna restricción para la completa disposición de estas operaciones formalizadas, respondiendo la disposición parcial o progresiva de sus capitales a decisiones adoptadas en el ámbito de la gestión de la tesorería municipal.

d) Que las inversiones financiadas por dichas operaciones de crédito figuren al cierre del ejercicio, al menos, en fase de «obligación reconocida».

En las permutas, solo las compensaciones recibidas o abonadas en metálico generarán un ingreso o un gasto presupuestario, respectivamente.

6. 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 período, se considerará que los flujos restantes son iguales a los del último período 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. 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 por los servicios de arquitectura, ingeniería o fe pública, 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 número 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 períodos 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 períodos 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 período de tiempo en el que se estén llevando a cabo tareas de acondicionamiento o fabricación, entendiendo 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 períodos 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 número 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 número 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 número 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 número 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 período 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 período 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 período 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 períodos 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 las construcciones 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. Las construcciones tienen una vida limitada y, por tanto, son activos amortizables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta una construcción no afectará a la determinación del importe amortizable de la construcción.

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 período 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 número 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 número 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. 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 número 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 número 1, «Inmovilizado material».

4. Inversiones inmobiliarias.

1. Concepto.

Las inversiones inmobiliarias son inmuebles (terrenos o construcciones, 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 número 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 número 7, «Activos en estado de venta».

5. 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 número 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 número 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 número 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 número 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 período inferior a la vida económica, cuando de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración número 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 períodos inferiores a la vida económica, cuando de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 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. 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 período 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 período, 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 número 1, «Inmovilizado material», y número 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 número 8, «Activos financieros».

7. 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 concurran 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. 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 número 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 local de Bizkaia.

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 mercado para operaciones similares. 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 número 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 número 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 atenerse 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. 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 número 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 número 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 de mercado para operaciones similares.

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 número 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 período 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 período 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 número 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 número 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes».

10. 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 número 8, «Activos financieros», o número 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 período de cobertura. En este caso, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto durante el período 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 período 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 período 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. 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

número 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 número 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 número 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 número 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 si 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 número 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. 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 número 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 número 18, «Transferencias y subvenciones».

No será de aplicación el apartado 3 «Valoración posterior» de la norma de reconocimiento y valoración número 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 número 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 número 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. 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 período (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.

a.1) 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 período, deben reconocerse como resultados del período 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 número 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 número 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. Impuesto sobre el valor añadido (IVA).

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.

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.

15. 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 número 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 número 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. 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 número 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 número 19, «Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos».

17. 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 aquélla 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 al 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. 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 plan 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 plan 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 plan 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 éste 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 número 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. 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 número 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 período 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 período 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 la Hacienda Foral a efectos tributarios de las transmisiones patrimoniales.

   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 número 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. 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 número 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 número 8, «Activos financieros».

21. 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. Hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales o, en su caso, para su reformulación, siempre antes de su aprobación por el órgano competente. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria, o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso deberá incluirse información sobre los hechos posteriores que afecte a la aplicación del principio de gestión continuada.

TERCERA PARTE.
CUENTAS ANUALES.

1. Normas de elaboración de las cuentas anuales.

1. Documentos que integran las cuentas anuales.

   Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con este plan de cuentas.

2. 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 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.

   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. Estructura de las cuentas anuales.

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

4. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A efectos de la presentación de las cuentas anuales los conceptos de entidad del grupo, entidad multigrupo y entidad asociada serán los que se definen en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local de Bizkaia.

5. 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. 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 período 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.

a.3) 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 período de doce meses a partir de la fecha de las cuentas anuales.

c) 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 no 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. 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 gastos corrientes de ejecución plurianual o activos corrientes distintos de los construidos o adquiridos para otras entidades se reflejarán en la partida 2.c), «Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras».

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 número 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. 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. 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 período, 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 período 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. 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.

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 estará integrado por las siguientes magnitudes:

a) La diferencia entre los derechos presupuestarios netos liquidados durante el ejercicio y las obligaciones presupuestarias netas reconocidas durante el mismo período.

b) La diferencia entre las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores anuladas o rectificadas, durante el ejercicio y los derechos reconocidos en ejercicios anteriores anulados, cancelados o rectificados durante el ejercicio.

El resultado presupuestario deberá, en su caso, ajustarse al alza en función de las obligaciones financiadas con remanente de tesorería para gastos generales. Asimismo, el resultado presupuestario, en su caso, se ajustará en función de las desviaciones de financiación del ejercicio derivadas de gastos con financiación afectada. En este sentido, las desviaciones de financiación positivas minorarán el resultado presupuestario y las negativas lo aumentarán.

Los derechos reconocidos netos y las obligaciones reconocidas netas, así como las anulaciones de obligaciones y derechos reconocidos en ejercicios cerrados, 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. 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 cumplimentarán, 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.

2. Modelos de cuentas anuales.

Véase el número 5 de la disposición adicional segunda del D Foral [BIZKAIA] 117/2018, 22 agosto, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local de Bizkaia («B.O.B.» 28 agosto), que modifica el modelo III. Resultado presupuestario, que queda redactado como sigue:

Conceptos	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Resultado presupuestario ejercicio corriente
Operaciones corrientes			
Operaciones de capital			
Activos financieros			
Pasivos financieros			
1. RESULTADO PRESUPUESTARIO DEL EJERCICIO CORRIENTE (1 = a+b+c+d)			
Conceptos	Anulación, cancelación o rectificación de derechos reconocidos	Anulación o rectificación de obligaciones reconocidas	Resultado presupuestario ejercicios cerrados
Operaciones corrientes			
Operaciones de capital			
Activos financieros			
Pasivos financieros			
2. RESULTADO PRESUPUESTARIO DE EJERCICIOS CERADOS (2=a+b+c+d)			
AJUSTES:			

a) Créditos gastados financiados con remanente de tesorería para gastos generales	
b) Desviaciones de financiación negativas del ejercicio	
c) Desviaciones de financiación positivas del ejercicio	
3. TOTAL AJUSTES (3= a+b-c)	
RESULTADO PRESUPUESTARIO AJUSTADO (1+2+3)	

MEMORIA

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).

3. Actividad principal de la entidad (no será necesario informar acerca de la actividad de la administración general del municipio), 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) 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 sobre los datos identificativos de la entidad con la que se efectúe la gestión, el convenio o la colaboración. Además, informará 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, con excepción de los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual (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 activo del balance), del efectivo y otros activos líquidos equivalentes, y de 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 número 8, «Activos financieros», de acuerdo con la siguiente estructura:

Categorías	Clases						
	Activos financieros a largo plazo			Activos financieros a corto plazo			
	Inversiones en patrimonio	Valores representativos de deuda	Otras Inversiones	Inversiones en patrimonio	Valores representativos de deuda	Otras Inversiones	Total
	20XX 20XX-1	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 número 8, «Activos financieros», la entidad hubiese reclasificado durante el ejercicio un activo financiero, de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado en lugar de a valor razonable, o viceversa, informará sobre:

      - Importe reclasificado de cada una de estas categorías; y.
      - El motivo de la reclasificación.

   c) Activos financieros entregados en garantía.

      La entidad informará del valor contable de los activos financieros entregados en garantía, así como de la clase de activos financieros a la que pertenecen.

   d) Correcciones por deterioro del valor.

La entidad informará, para cada clase de activo financiero, del movimiento de las cuentas correctoras utilizadas para registrar el deterioro de valor, para lo cual cumplimentará el siguiente estado:

Clases de activos financieros	Movimiento cuentas correctoras			
	Saldo inicial	Disminuciones de valor por deterioro crediticio del ejercicio	Reversión del deterioro crediticio en el ejercicio	Saldo final
Activos financieros a largo plazo.				
Inversiones en patrimonio.				
Valores representativos de deuda.				
Otras inversiones.				
Activos financieros a corto plazo.				
Inversiones en patrimonio.				
Valores representativos de la deuda.				
Otras inversiones.				

2. Información relacionada con la cuenta del resultado económico-patrimonial.

   La entidad informará sobre:

   a) Los resultados del ejercicio netos procedentes de las distintas categorías de activos financieros definidas en la norma de reconocimiento y valoración número 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				

   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		Total
	A tipo interés fijo	A tipo interés variable.	

Valores representativos de la deuda. Otros activos financieros.			
TOTAL importe			

4. Otra información.

   Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros.

11. Pasivos financieros.

Para los pasivos financieros, con excepción de las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad (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 pasivo del balance), y de 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 número 9, «Pasivos financieros», que tendrá la estructura que figura en el estado 1 c) Resumen por categorías.

   a) Deudas al coste amortizado

Identificación deuda	T.I.E.	Deuda al 1 enero		Creaciones		Intereses devengados según T.I.E.		Intereses cancelados (7)	Diferencias de cambio		Disminuciones		Deuda al 31 diciembre	
		Coste Amortizado (1)	Intereses explícitos (2)	Efectivo (3)	Gastos (4)	Explícitos (5)	Resto (6)		Del coste amortizado (8)	De intereses explícitos (9)	Valor contable (10)	Resultado (11)	Coste amortizado (12)=(1)+(3)-(4)+ (6)+(8)-(10)	intereses explícitos (13)=(2)+(5)-(7)+(9)
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		Disminuciones (10)	Deuda al 31 diciembre	
	Coste Amortizado (1)	Intereses explícitos (2)	Efectivo (3)	Gastos (4)				Del valor ex-cupon(8)	De intereses explícitos (9)		Valor ex-cupón (11)=(1)+(3)+(7)+(8)-(10)	intereses explícitos (10)=(2)+(5)+(9)-(6)
TOTAL												

c) Resumen por categorías

Categorías	Clases													
	Largo plazo						Corto plazo						Total	
	Obligaciones y valores negociables otros		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	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 entidades	Deudas con entidades de crédito	Otras deudas	Total
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.		Total
	A tipo interés fijo	A tipo interés variable	
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.

a) Para cada aval concedido, distinguiendo los concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas del resto, se informará de la fecha de concesión del aval, de la fecha de su vencimiento, de su finalidad, del importe máximo 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.

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) 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.

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) 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.

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 número 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 período 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 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.

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 deudores	Cargos realizados en el ejercicio	Deudores pendientes de cobro 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 1enero	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 1enero	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								

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.

21. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación.

Información, por tipos de contratos, sobre los importes adjudicados en el ejercicio según los diferentes procedimientos establecidos en la normativa vigente sobre contratación.

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			
De obras												
De suministro												

Patrimoniales												
De concesión de servicios públicos												
De servicios												
De concesión de obra pública												
De carácter administrativo especial												
Otros												
TOTAL												

22. Valores recibidos en depósito.

Se informará, para cada uno de los conceptos mediante los que se registren contablemente los valores depositados, dentro de los cuales se incluyen los avales y seguros de caución recibidos, con el detalle que presenta el cuadro adjunto.

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							

23. Información presupuestaria.

La información a suministrar versará sobre los siguientes aspectos:

23.1. 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.

Aplicación presupuestaria	Descripción	Créditos adicionales	Régimen de convenios	Transferencias		Incorporaciones de remanentes de crédito	Habilitaciones de créditos	Bajas por anulación	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.

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.

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		
TOTAL								

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	Devolución de ingreso	Recaudación neta
TOTAL				

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.

Aplicación presupuestaria	Descripción	Compromisos concertados			Compromisos realizados	Compromisos pendientes de realizar a 31 de diciembre
		Incorporados de presupuestos	En el ejercicio	Total		
TOTAL						

23.2. Ejercicios cerrados.

1. Obligaciones de presupuestos cerrados

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

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.

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							

b) Derechos anulados

Aplicación presupuestaria	Descripción	Anulación de liquidaciones	Aplazamiento y fraccionamiento	Total derechos anulados
TOTAL				

c) Derechos cancelados

Aplicación presupuestaria	Descripción	Cobros en especie	Insolvencias	Prescripciones	Otras causas	Total derechos cancelados
TOTAL						

23.3. 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.

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.

Aplicación presupuestaria	Descripción	Compromisos de ingreso concertados imputables al ejercicio				
		(Año)	(Año)	(Año)	(Año)	Años sucesivos
TOTAL						

23.4. 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.

1. Resumen de ejecución

Código proyecto	Denominación	Año de inicio	Duración	Gasto previsto	Gasto compro-metido	Obligaciones reconocidas			Gasto pendiente de realizar	Financiación afectada
						A 1 de enero	en el ejercicio	Total		

2. Anualidades pendientes

Código proyecto	Denominación	Gasto pendiente de realizar			
		(Año)	(Año)	(Año)	Años sucesivos
TOTAL					

23.5. 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.

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								

23.6. 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, después de realizar las operaciones de regularización del presupuesto de ingresos y de la reclasificación de las deudas y los créditos entre el largo y corto plazo y antes del cierre.

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 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 la cuenta 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.

Número de cuentas	Componentes	20XX	20XX-1
57,556	1. (+) Fondos líquidos		
	2. (+) Derechos pendientes de cobro		
430	- (+) del Presupuesto corriente		
431	- (+) de Presupuestos cerrados		
257, 258, 270, 275, 440, 442, 449, 456, 470, 471, 472, 537, 538, 550, 565, 566	- (+) de operaciones no presupuestarias		
	3. (-) Obligaciones pendientes de pago		
400	- (+) del Presupuesto corriente		
401	- (+) de Presupuestos cerrados		
165, 166, 180, 185, 410, 414, 419, 453, 456, 475, 476, 477, 502, 515, 516, 521, 550, 560, 561	- (+) de operaciones no presupuestarias		

	4. (+) Partidas pendientes de aplicación		
554, 559	- (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva		
555, 5581, 5585	- (+) pagos realizados pendientes de aplicación definitiva.		
	I. Remanente de tesorería total (1 + 2 – 3 + 4)		
2961, 2962, 2981, 2982, 4900, 4901, 4902, 4903, 5961, 5962, 5981, 5982	II. Saldos de dudoso cobro		
	III. Exceso de financiación afectada		
	IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I – II – III)		

24. 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 depósitos 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.

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.

475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.

4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

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.

48. Ajustes por periodificación.

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados a corto plazo.

49. Deterioro de valor de créditos.

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.

544. Créditos a corto plazo al personal.

545. Dividendo a cobrar.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

548. Imposiciones a corto plazo.

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

5490. De activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

5491. De activos financieros disponibles para la venta.

55. Otras cuentas financieras.

550. Cuentas corrientes no bancarias.

5500. Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos.

5509. Otras cuentas no bancarias.

554. Cobros pendientes de aplicación.

555. Pagos pendientes de aplicación.

556. Movimientos internos de tesorería.

557. Formalización.

558. Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación.

5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.

5584. Libramientos para pagos a justificar.

5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.

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

559. Otras partidas pendientes de aplicación.

56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

567. Gastos financieros pagados por anticipado.

568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.

57. Efectivo y activos líquidos equivalentes.

570. Caja operativa.

571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.

573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación.

574. Caja restringida.

5740. Caja. Pagos a justificar.

5741. Caja. Anticipos de caja fija.

575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.

5750. Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar.

5751. Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija.

5759. Otras cuentas restringidas de pagos.

577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

58. Provisiones a corto plazo.

582. Provisión a corto plazo para responsabilidades.

583. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos.

588. Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones.

589. Otras provisiones a corto plazo.

59. Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo.

594. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5940. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

5941. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

5942. Deterioro de valor de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

595. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

5951. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

596. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

5961. Deterioro de valor de fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5962. Deterioro de valor de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

5970. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento.

5971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

598. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo.

5980. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

5981. Deterioro de valor de fianzas constituidas a corto plazo.

5982. Deterioro de valor de depósitos constituidos a corto plazo.

Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza.

60. Compras.

600. Compras de mercaderías.

601. Compras de materias primas.

602. Compras de otros aprovisionamientos.

605. Compras de activos adquiridos para otras entidades.

607. Trabajos realizados por otras entidades.

61. Variación de existencias.

610. Variación de existencias de mercaderías.

611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

62. Servicios exteriores.

620. Gastos en investigación y desarrollo.

621. Arrendamientos y cánones.

622. Reparaciones y conservación.

623. Servicios de profesionales independientes.

624. Transportes.

625. Primas de seguros.

626. Servicios bancarios y similares.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

628. Suministros.

629. Comunicaciones y otros servicios.

63. Tributos.

631. Tributos.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

64. Gastos de personal y prestaciones sociales.

640. Sueldos y salarios.

641. Indemnizaciones.

642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador.

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

644. Otros gastos sociales.

645. Prestaciones sociales.

65. Transferencias y subvenciones.

650. Transferencias.

6500. A la entidad o entidades propietarias.

6501. Al resto de entidades.

651. Subvenciones.

6510. A la entidad o entidades propietarias.

6511. Al resto de entidades.

66. Gastos financieros.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.

662. Intereses de deudas.

6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.

6626. Intereses de otras deudas.

6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.

6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

66451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.

66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.

66453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.

66454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.

66459. De transacciones previstas que no se produzcan.

6646. Pérdidas en otros derivados financieros.

665. Pérdidas en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.

6650. Pérdidas en inversiones financieras a coste amortizado.

6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.

6655. Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado.

666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

667. Pérdidas de créditos incobrables.

6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6671. Con otras entidades.

668. Diferencias negativas de cambio.

669. Otros gastos financieros.

67. Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

673. Pérdidas procedentes del Patrimonio público del suelo.

674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.

676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.

678. Gastos excepcionales.

68. Dotaciones para amortizaciones.

680. Amortización del inmovilizado intangible.

6800. Amortización de inversión en investigación.

6801. Amortización de inversión en desarrollo.

6803. Amortización de propiedad industrial e intelectual.

6806. Amortización de aplicaciones informáticas.

6807. Amortización de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

6809. Amortización de otro inmovilizado intangible.

681. Amortización del inmovilizado material.

6810. Amortización de terrenos y bienes naturales.

6811. Amortización de construcciones.

6812. Amortización de infraestructuras.

6813. Amortización de bienes del patrimonio histórico.

6814. Amortización de maquinaria y utillaje.

6815. Amortización de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

6816. Amortización de mobiliario.

6817. Amortización de equipos para procesos de información.

6818. Amortización de elementos de transporte.

6819. Amortización de otro inmovilizado material.

682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

6820. Amortización de inversiones en terrenos.

6821. Amortización de inversiones en construcciones.

684. Amortización del Patrimonio público del suelo.

6840. Amortización de terrenos del Patrimonio público del suelo.

6841. Amortización de construcciones del Patrimonio público del suelo.

6849. Amortización de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

69. Pérdidas por deterioro.

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.

6903. Pérdidas por deterioro de propiedad industrial e intelectual.

6906. Pérdidas por deterioro de aplicaciones informáticas.

6907. Pérdidas por deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

6909. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado intangible.

691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.

6910. Pérdidas por deterioro de terrenos y bienes naturales.

6911. Pérdidas por deterioro de construcciones.

6912. Pérdidas por deterioro de infraestructuras.

6913. Pérdidas por deterioro de bienes del patrimonio histórico.

6914. Pérdidas por deterioro de maquinaria y utillaje.

6915. Pérdidas por deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

6916. Pérdidas por deterioro de mobiliario.

6917. Pérdidas por deterioro de equipos para procesos de información.

6918. Pérdidas por deterioro de elementos de transporte.

6919. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado material.

692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.

6920. Pérdidas por deterioro de inversiones en terrenos.

6921. Pérdidas por deterioro de inversiones en construcciones.

693. Pérdidas por deterioro del Patrimonio público del suelo.

6930. Pérdidas por deterioro de terrenos del Patrimonio público del suelo.

6931. Pérdidas por deterioro de construcciones del Patrimonio público del suelo.

6939. Pérdidas por deterioro de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

694. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

6940. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.

6941. Pérdidas por deterioro de mercaderías.

6942. Pérdidas por deterioro de materias primas.

6943. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.

6948. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones.

6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en el patrimonio neto de otras entidades.

697. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda.

6970. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6971. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.

698. Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras.

6980. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6981. Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6982. Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6983. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades.

6984. Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en otras entidades.

6985. Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en otras entidades.

Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza.

70. Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.

700. Ventas de mercaderías.

701. Ventas de productos terminados.

702. Ventas de productos semiterminados.

703. Ventas de subproductos y residuos.

704. Ventas de envases y embalajes.

705. Prestaciones de servicios.

707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.

7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades.

7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

71. Variación de existencias.

710. Variación de existencias de producción en curso.

711. Variación de existencias de productos semiterminados.

712. Variación de existencias de productos terminados.

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

717. Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

72. Impuestos directos.

724. Impuesto sobre bienes inmuebles.

725. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

726. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

727. Impuesto sobre actividades económicas.

728. Otros impuestos.

73. Impuestos indirectos.

733. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

735. Impuesto municipal sobre gastos suntuarios.

739. Otros impuestos.

74. Tasas, precios públicos, contribuciones especiales e ingresos urbanísticos.

740. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.

741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.

742. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

744. Contribuciones especiales.

745. Ingresos por actuaciones urbanísticas.

7450. Canon de urbanización.

7451. Cuotas de urbanización.

746. Aprovechamientos urbanísticos.

7460. Canon por aprovechamientos urbanísticos.

7461. Aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración.

75. Transferencias y subvenciones.

750. Transferencias.

7500. De la entidad o entidades propietarias.

7501. Del resto de entidades.

751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.

7510. De la entidad o entidades propietarias.

7511. Del resto de entidades.

752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.

7520. De la entidad o entidades propietarias.

7521. Del resto de entidades.

753. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio.

7530. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.

75300. De la entidad o entidades propietarias.

75301. Del resto de entidades.

7531. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.

75310. De la entidad o entidades propietarias.

75311. Del resto de entidades.

754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.

7540. De la entidad o entidades propietarias.

7541. Del resto de entidades.

755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

7550. De la entidad o entidades propietarias.

7551. Del resto de entidades.

756. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.

7560. De la entidad o entidades propietarias.

7561. Del resto de entidades.

76. Ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos.

7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7630. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7631. Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7632. Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.

7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

76451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.

76452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.

76453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.

76454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.

76459. De transacciones previstas que no se produzcan.

7646. Beneficios en otros derivados financieros.

765. Beneficios en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.

7650. Beneficios en inversiones financieras a coste amortizado.

7651. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.

7655. Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado.

766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7660. Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7661. Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

768. Diferencias positivas de cambio.

769. Otros ingresos financieros.

77. Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.

772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.

773. Beneficios procedentes del Patrimonio público del suelo.

774. Beneficios procedentes de activos en estado de venta.

775. Reintegros.

776. Ingresos por arrendamientos.

777. Otros ingresos.

778. Ingresos excepcionales.

78. Trabajos realizados para la entidad.

780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

781. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

782. Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias.

783. Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

784. Trabajos realizados para el Patrimonio público del suelo.

785. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

786. Gastos financieros imputados al inmovilizado material.

787. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

788. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

789. Gastos financieros imputados al Patrimonio público del suelo.

79. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pÉrdidas por deterioro.

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.

7903. Reversión del deterioro de propiedad industrial e intelectual.

7906. Reversión del deterioro de aplicaciones informáticas.

7907. Reversión del deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

7909. Reversión del deterioro de otro inmovilizado intangible.

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.

7910. Reversión del deterioro de terrenos y bienes naturales.

7911. Reversión del deterioro de construcciones.

7912. Reversión del deterioro de infraestructuras.

7913. Reversión del deterioro de bienes del patrimonio histórico.

7914. Reversión del deterioro de maquinaria y utillaje.

7915. Reversión del deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

7916. Reversión del deterioro de mobiliario.

7917. Reversión del deterioro de equipos para procesos de información.

7918. Reversión del deterioro de elementos de transporte.

7919. Reversión del deterioro de otro inmovilizado material.

792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.

7920. Reversión del deterioro de terrenos.

7921. Reversión del deterioro de construcciones.

793. Reversión del deterioro del Patrimonio público del suelo.

7930. Reversión del deterioro de terrenos del Patrimonio público del suelo.

7931. Reversión del deterioro de construcciones del Patrimonio público del suelo.

7939. Reversión del deterioro de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

794. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

7940. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.

7941. Reversión del deterioro de mercaderías.

7942. Reversión del deterioro de materias primas.

7943. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.

7948. Reversión del deterioro de activos en estado de venta.

795. Exceso de provisiones.

7952. Exceso de provisión para responsabilidades.

7953. Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

7955. Exceso de provisión para devolución de ingresos.

7958. Exceso de provisión para transferencias y subvenciones.

7959. Exceso de otras provisiones.

796. Reversión del deterioro de participaciones.

7960. Reversión del deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

7961. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

7962. Reversión del deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

797. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda.

7970. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7971. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.

798. Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras.

7980. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7981. Reversión del deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7982. Reversión del deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7983. Reversión del deterioro de créditos a otras entidades.

7984. Reversión del deterioro de fianzas constituidas en otras entidades.

7985. Reversión del deterioro de depósitos constituidos en otras entidades.

799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

Grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto.

80. Pérdidas por valoración de activos financieros.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

81. Gastos en operaciones de cobertura.

810. Pérdidas por coberturas.

811. Imputación de beneficios por coberturas.

8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico-patrimonial.

8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

82. Gastos por valoración del inmovilizado no financiero.

820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.

821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.

822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.

823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.

84. Imputación de subvenciones.

840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

8400. De la entidad o entidades propietarias.

8401. Del resto de entidades.

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

8410. De la entidad o entidades propietarias.

8411. Del resto de entidades.

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

8420. De la entidad o entidades propietarias.

8421. Del resto de entidades.

89. Gastos de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos positivos previos.

891. Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Grupo 9. Ingresos imputados al patrimonio neto.

90. Ingresos por valoración de activos financieros.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

91. Ingresos en operaciones de cobertura.

910. Beneficios por coberturas.

911. Imputación de pérdidas por coberturas.

9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

92. Ingresos por valoración del inmovilizado no financiero.

920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.

94. Ingresos por subvenciones.

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

9400. De la entidad o entidades propietarias.

9401. Del resto de entidades.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

9410. De la entidad o entidades propietarias.

9411. Del resto de entidades.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

9420. De la entidad o entidades propietarias.

9421. Del resto de entidades.

99. Ingresos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

QUINTA PARTE.

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES.

Grupo 1. Financiación básica.

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la entidad, sujeto de la contabilidad, destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente.

En este grupo no se pueden incluir los pasivos financieros con vencimiento a largo plazo que se hayan clasificado en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, que deberán figurar en el grupo 5, «Cuentas financieras», excepto los derivados cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

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.

100. Patrimonio.

Cuenta representativa de la diferencia entre el activo y el pasivo exigible de la entidad, sujeto de la contabilidad, una vez deducidos, en su caso, los resultados, los ajustes por cambios de valor u otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

Esta cuenta será de uso exclusivo por municipios y otras entidades locales de ámbito superior o inferior al municipio que no tengan propietario.

Su saldo, normalmente acreedor, figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe I, «Patrimonio».

101. Patrimonio recibido.

Cuenta representativa del valor de los bienes y derechos aportados por la entidad o entidades propietarias de la entidad contable, ya sea como aportación patrimonial inicial directa, así como consecuencia de posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias. Se incluyen también en esta cuenta las adscripciones de bienes al sujeto contable para su explotación o utilización, procedentes, de la entidad o entidades propietarias.

Esta cuenta será de uso exclusivo por los organismos autónomos y entidades locales de ámbito superior o inferior al municipio que no deban utilizar la cuenta 100 «Patrimonio».

Su saldo, normalmente acreedor, figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe I, «Patrimonio».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la aportación patrimonial recibida de la entidad o entidades propietarias, con cargo a la cuenta que corresponda, generalmente de activo, a través de las subcuentas 1010, «Aportación patrimonial dineraria», 1011, «Aportación de bienes y derechos», 1012, «Asunción y condonación de pasivos financieros» o 1013, «Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias».

a.2) Por el valor razonable de los bienes recibidos en adscripción, cuando se produzca ésta, con cargo a las cuentas representativas de los activos recibidos, a través de la subcuenta 1011, «Aportación de bienes y derechos».

b) Se cargará, a la devolución de la aportación a la entidad o entidades propietarias, con abono a la cuenta que corresponda, a través de las subcuentas 1014, «Devolución de bienes y derechos» o 1015, «Otras devoluciones». Estas subcuentas al menos al final del ejercicio deberán abonarse con cargo a las subcuentas representativas de las aportaciones patrimoniales devueltas.

12. Resultados.

120. Resultados de ejercicios anteriores.

129. Resultado del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe II, «Patrimonio generado», con signo positivo o negativo según corresponda.

120. Resultados de ejercicios anteriores.

Resultados económico patrimoniales generados en ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», por los resultados positivos.

a.2) Con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los reintegros de pagos de presupuestos cerrados derivados de gastos económicos que sean de importe significativo y tengan su origen en errores en el reconocimiento de los gastos.

a.3) Con cargo a la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», por la modificación al alza del saldo inicial de derechos presupuestarios reconocidos en ejercicios anteriores derivados de ingresos económicos de importe significativo y que tenga su origen en errores en el reconocimiento de los ingresos. Este asiento será de signo negativo si la modificación fuera a la baja.

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio», por los resultados negativos.

b.2) Con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», por los acuerdos de devolución de ingresos presupuestarios de ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores en las liquidaciones practicadas con origen en ingresos económicos de importe significativo.

b.3) Con abono a la cuenta 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», por las anulaciones de derechos de presupuestos cerrados, con origen en ingresos económicos, por anulación de las liquidaciones por las que fueron reconocidos, cuyo importe sea significativo.

b.4) Con abono a la cuenta 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados», por la modificación al alza de obligaciones presupuestarias reconocidas en ejercicios anteriores derivadas de gastos económicos de importe significativo y que tenga su origen en errores en el reconocimiento de los gastos. Este asiento será de signo negativo si la modificación fuera a la baja.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a la contrapartida que corresponda por los ajustes en el patrimonio neto de la entidad derivados de cambios de criterio contable o errores de ejercicios anteriores, no previstos en los movimientos anteriores, cuando sean de importe significativo.

129. Resultado del ejercicio.

Recoge el resultado positivo o negativo del último ejercicio cerrado, pendiente de traspaso a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Cuentas de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que presenten al final del ejercicio saldo acreedor, para determinar el resultado del ejercicio.

a.2) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el traspaso del resultado negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que presenten al final del ejercicio saldo deudor, para determinar el resultado del ejercicio.

b.2) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», por el traspaso del resultado positivo.

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.

Subvenciones recibidas, clasificadas contablemente como no reintegrables, y otros ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que, de conformidad con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración, se produzca, en su caso, su traspaso o imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial.

130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

Las recibidas, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance en el epígrafe IV, «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las divisionarias de la cuenta 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta» que presenten saldo acreedor.

b) Se cargará al cierre del ejercicio:

b.1) Por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta» a través de sus divisionarias.

b.2) Con abono a las divisionarias de la cuenta 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta» que presenten saldo deudor.

131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

Las recibidas para la financiación de activos corrientes y gastos no financieros cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, con cargo a las divisionarias de la cuenta 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos» que presenten saldo acreedor.

b) Se cargará al cierre del ejercicio:

b.1) Por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», a través de sus divisionarias.

b.2) Con abono a las divisionarias de la cuenta 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos» que presenten saldo deudor.

132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

Las recibidas para la financiación de operaciones financieras, es decir, activos y pasivos financieros así como gastos financieros cuyo devengo se produzca en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, con cargo a las divisionarias de la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras» que presenten saldo acreedor.

b) Se cargará al cierre del ejercicio:

b.1) Por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la cuenta 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», a través de sus divisionarias.

b.2) Con abono a las divisionarias de la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras» que presenten saldo deudor.

133. Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta.

Ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambios de valor».

Con carácter general, el movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para venta».

a.2) Al cierre del ejercicio, por el traspaso o imputación de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.3) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones en la entidad previas a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, por la recuperación o la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99, «Ingresos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos».

b) Se cargará:

b.1) Al cierre del ejercicio, por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b.2) Al cierre del ejercicio, por el traspaso o imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b.3) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89, «Gastos de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos positivos previos».

134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando según la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables» deban imputarse al patrimonio neto.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambios de valor».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, para determinar el saldo que debe figurar en el balance, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 91, «Ingresos en operaciones de cobertura».

b) Se cargará al cierre del ejercicio, para determinar el saldo que debe figurar en el balance, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 81, «Gastos en operaciones de cobertura».

136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

Cuando para la valoración de los elementos integrantes del inmovilizado material, intangible, patrimonio público del suelo y de las inversiones inmobiliarias se utilice el modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración número 1, «Inmovilizado material» se incluirán en esta cuenta los ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos no corrientes a los que se les aplique dicho modelo.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, «Ajustes por cambios de valor».

Con carácter general, el movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se abonará al cierre del ejercicio, por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos no corrientes, con cargo a la cuenta 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio:

b.1) Por las variaciones negativas del valor razonable, al reducirse el valor contable del activo no corriente, en la medida en que tal reducción no exceda el saldo de esta partida, con abono a la cuenta 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

b.2) Por la dotación a la amortización del elemento patrimonial, en su caso, por el importe que corresponda a la depreciación del exceso del valor contable del bien sobre su valor según el modelo del coste, con abono a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b.3) Con motivo de la baja del activo, enajenación, o su disposición por otra vía con abono a la cuenta 822, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas», por las disminuciones del valor razonable sobre el valor contable, en dicho momento, o a la cuenta 823, «Imputación de beneficios en la

valoración del inmovilizado no financiero», por los beneficios imputados a la cuenta del resultado económico patrimonial.

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.

Pasivos de carácter no corriente surgidos de obligaciones expresas o tácitas, especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe I, «Provisiones a largo plazo».

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe I, «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 58, «Provisiones a corto plazo».

142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.

Pasivos surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada para hacer frente a responsabilidades procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivadas de avales y otras garantías similares a cargo de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación que determina la indemnización o pago, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», que correspondan.

a.2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago.

b.2) Por el exceso de la provisión, con abono a la subcuenta 7952, «Exceso de provisión para responsabilidades».

143. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado no financiero, así como la rehabilitación del lugar donde se asienta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Al nacimiento de la obligación, o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se realice el desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

b.2) Al menos, al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente» o en su caso, a la subcuenta 7953, «Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero».

148. Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones.

Importe estimado de las transferencias y subvenciones concedidas, de las que al cierre del ejercicio estén pendientes de cumplimiento alguna condición o trámite necesario para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la transferencia o subvención concedida, con cargo a la cuenta 650, «Transferencias», o 651, «Subvenciones», respectivamente.

b) Se cargará:

b.1) Con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», en el momento de la imputación al presupuesto.

b.2) Por el exceso de provisión, con abono a la subcuenta 7958, «Exceso de provisión para transferencias y subvenciones».

149. Otras provisiones a largo plazo.

Otras obligaciones de pago de tipo legal, contractual o implícitas de la entidad, con cuantía o vencimiento incierto, no recogidas en las demás cuentas de este subgrupo.

Se incluyen en esta cuenta aquellas provisiones para prevenir o reparar daños sobre el medio ambiente, salvo las que tengan su origen en el desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado, que se contabilizarán según lo establecido en la cuenta 143, «Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142, «Provisión a largo plazo para responsabilidades».

15. Empréstitos 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.

Recoge la financiación ajena obtenida a través de emisiones en masa de valores negociables que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo, deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos, se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo, a las cuentas correspondientes del subgrupo 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo».

150. Obligaciones y bonos a largo plazo.

Refleja las obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

   a.1) Por el importe recibido en el momento de su emisión, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

   a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

   a.3) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas». Cuando dicha diferencia sea negativa este asiento será el inverso.

b) Se cargará:

   b.1) Por los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

   b.2) A la amortización anticipada de los valores, por su valor contable, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar. La diferencia que pueda existir entre el importe a reembolsar y el valor contable de la deuda se cargará a la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado», o se abonará a la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado», según su signo.

   b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

Recoge el importe de los intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas».

b) Se cargará, a la amortización anticipada de los valores, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

159. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, representados en valores negociables, distintos de los anteriores.

El contenido y movimiento de esta cuenta es análogo al señalado para la cuenta 150, «Obligaciones y bonos 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 y 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.

Deudas cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

163. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por las cantidades percibidas.

a.2) La cuenta que corresponda del subgrupo 94, «Ingresos por subvenciones» cuando una subvención no reintegrable se convierta en reintegrable por la parte pendiente de imputar a resultados y a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores» por el importe de la subvención que se hubiese imputado a resultados.

b) Se cargará:

b.1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones».

b.2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono generalmente a las cuentas 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», o 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

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

Deudas contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por empréstitos y otras emisiones análogas emitidas por la entidad, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 150, «Obligaciones y bonos a largo plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

165. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo recibido de entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución de la fianza, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», según establezca la normativa aplicable.

166. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará, a la cancelación anticipada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

167. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Intereses a pagar, con vencimiento superior a un año, de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento superior a un año, con cargo a la cuenta 663, «Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial de las deudas, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

169. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año. Se incluirán las deudas por compra de inmovilizado y por arrendamiento financiero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe recibido a la formalización de la deuda, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados o del derecho de uso sobre los mismos, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.4) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la cuenta 663, «Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la formalización que no se hayan deducido del importe inicial de la deuda, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente». Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6663, «Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7663, «Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al coste amortizado», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de dicha operación.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Si la entidad recibiera préstamos con intereses subvencionados, se cargará esta cuenta con abono a la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», por la diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros».

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.

Financiación ajena no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a largo plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo a las cuentas correspondientes del subgrupo 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe recibido a la formalización de la deuda, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la formalización que no se hayan deducido del importe inicial de la deuda, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de dicha operación.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Si la entidad recibiera préstamos con intereses subvencionados, se cargará esta cuenta con abono a la cuenta 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», por la diferencia entre el importe recibido y el valor razonable de la deuda, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros».

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.

Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades o particulares, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Generalmente, la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por las cantidades percibidas.

a.2) La cuenta que corresponda del subgrupo 94, «Ingresos por subvenciones» cuando una subvención no reintegrable se convierta en reintegrable por la parte pendiente de

imputar a resultados y a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores» por el importe de la subvención que se hubiese imputado a resultados.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones» o a la cuenta representativa del activo, según se trate de subvenciones monetarias o en especie, respectivamente, por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión.

b.2) Las cuentas 940 «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», o 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones», si pierde su carácter reintegrable.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente.

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la cuenta 662, «Intereses de deudas», a través de la divisionaria que corresponda.

b) Se cargará por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

Deudas con vencimiento superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en la norma de reconocimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar».

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por la imputación de la parte devengada en el ejercicio de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda, con cargo a la cuenta 662, «Intereses de deudas», a través de la divisionaria que corresponda.

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables».

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, a través de la divisionaria que corresponda, cuando según la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable y deba imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», y 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», respectivamente.

177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.

Intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento superior a un año, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial de las deudas, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

178. Intereses a largo plazo de otras deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a largo plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 177, «Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177, utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

179. Otras deudas a largo plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 170, «Deudas a largo plazo con entidades de crédito», utilizando como contrapartida la cuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

18. Fianzas y depósitos 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.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe II, «Deudas a largo plazo» figurarán las fianzas y depósitos recibidos y en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación a largo plazo» los ingresos anticipados a largo plazo.

La parte de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo». Así mismo la parte de ingresos anticipados a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación a corto plazo». A estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56, «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación» y el importe de los ingresos anticipados que se devenguen en el corto plazo a la subcuenta 485, «Ingresos anticipados a corto plazo».

180. Fianzas recibidas a largo plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución de la fianza, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a

cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales» por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», según establezca la normativa aplicable.

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará, a la cancelación anticipada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

186. Ingresos anticipados a largo plazo.

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra o en anteriores y cuyo devengo no se producirá en el ejercicio siguiente.

Figurará en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación a largo plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que hayan registrado los ingresos a imputar en el largo plazo.

b) Se cargará con abono a cuentas 485, «Ingresos anticipados a corto plazo» por el traspaso del importe cuyo devengo vaya a producirse en el corto plazo.

Grupo 2. Activo no corriente.

Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, sujeto de la contabilidad, así como las inversiones inmobiliarias. También se incluyen dentro de este grupo, con carácter general, inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

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.

Conjunto de bienes inmateriales y derechos, susceptibles de valoración económica, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios públicos o constituyen una fuente de recursos del sujeto contable. También se incluyen los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe I, «Inmovilizado intangible».

Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se aplicarán los criterios establecidos para el subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», esto es, las cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles», se cargarán o abonarán por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

200. Inversión en investigación.

Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior compresión de los existentes en los terrenos científico o técnico. Contiene los gastos de investigación activados por la entidad, de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los gastos que deben figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 780, «Trabajos realizados para el inmovilizado intangible».

b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible».

Cuando se trate de investigación por encargo a empresas o a universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, «Inversión en investigación», es también el que se ha indicado.

201. Inversión en desarrollo.

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

Contiene los gastos de desarrollo activados por la entidad, de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los gastos que deben figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 780, «Trabajos realizados para el inmovilizado intangible».

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible», en su caso, por la baja del activo.

b.2) Las cuentas 203, «Propiedad industrial e intelectual», o 206, «Aplicaciones informáticas», según proceda, por ser positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente registro público los resultados del desarrollo y, cuando proceda, a la subcuenta 2801, «Amortización acumulada de inversión en desarrollo».

Cuando se trate de desarrollo por encargo a empresas, a universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, «Inversión en desarrollo», es también el que se acaba de indicar.

203. Propiedad industrial e intelectual.

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.

Esta cuenta comprenderá también los gastos de desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Generalmente, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la adquisición.

a.2) La cuenta 201, «Inversión en desarrollo», por ser positivos e inscritos en el correspondiente registro público los resultados del desarrollo.

a.3) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente registro.

b) Se abonará, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente«, y en su caso, a las subcuentas 2803, «Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual», y 2903, «Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual». Al mismo tiempo se cargará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible», o se abonará la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

206. Aplicaciones informáticas.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, o bien, el coste de producción de los elaborados por la propia entidad, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas «web» generadas internamente por la entidad, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Generalmente, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la adquisición a otras empresas.

a.2) La cuenta 780, «Trabajos realizados para el inmovilizado intangible», por la elaboración propia, y en su caso, a la cuenta 201, «Inversión en desarrollo», por ser positivos los resultados de inversión en desarrollo.

b) Se abonará, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso a las subcuentas 2806, «Amortización acumulada de aplicaciones informáticas», y 2906, «Deterioro de valor de aplicaciones informáticas». Al mismo tiempo se cargará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible», o se abonará la cuenta 770, «Beneficios procedentes del inmovilizado intangible», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

Importe de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos en uso, cuando de conformidad con la norma de reconocimiento y valoración número 6, «Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar», no deba calificarse como arrendamiento financiero, siempre que dichas inversiones no sean separables de los citados activos, y aumenten su vida económica, capacidad o productividad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe de las inversiones realizadas que deban figurar en esta cuenta.

b) Se abonará, al finalizar el contrato de arrendamiento o cesión, con cargo a las subcuentas 2807, «Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos», y 2907, «Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos», y, en su caso, a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible».

208. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas en efectivo a los proveedores, con abono, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo a las cuentas de este subgrupo.

209. Otro inmovilizado intangible.

Importe de otros derechos no singularizados en las cuentas anteriores, entre otros, las concesiones administrativas y los derechos de traspaso, así como las adscripciones y cesiones de uso de activos por un período inferior a la vida económica de los mismos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, por el precio de adquisición con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente»,

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las subcuentas 2809, «Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible», y 2909, «Deterioro de valor de otro inmovilizado intangible», así como en caso de pérdidas a la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del 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.

Elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, que se utilizan de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, o para sus propios propósitos administrativos y que no están destinados a la venta.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe II, «Inmovilizado material».

El movimiento de las cuentas del subgrupo es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la cuenta 781, «Trabajos realizados para el inmovilizado material», o en su caso, a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

a.2) Por el cambio de uso, con abono a cuentas de los subgrupos 22, «Inversiones inmobiliarias», o 38, «Activos en estado de venta» y, en su caso, las cuentas 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material» y 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material» a través de sus divisionarias.

a.3) Por la desafectación del Patrimonio público del suelo, con abono a cuentas del subgrupo 24, «Patrimonio público del suelo», y en su caso, la cuenta 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y la 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

a.4) Por el valor razonable de los bienes recibidos en adscripción, de la entidad o entidades propietarias, con abono a la subcuenta 1011, «Aportación de bienes y derechos» de la cuenta 101, «Patrimonio recibido».

a.5) Por el valor razonable de los bienes recibidos como subvención en especie o de los bienes recibidos en cesión durante un período de tiempo indefinido o similar a la vida económica del bien con abono a la cuenta 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

a.6) Por el valor razonable de los bienes recibidos como transferencia con abono a la cuenta 750, «Transferencias».

a.7) Por el valor razonable de los bienes recibidos mediante permuta cuando los activos intercambiados no sean similares desde el punto de vista funcional o vida útil, con abono a la cuenta representativa del bien que se entrega y en su caso, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe que se compensa en efectivo.

a.8) Por el valor contable del activo entregado más, en su caso, el importe pagado en efectivo, con el límite del valor razonable del elemento recibido mediante permuta cuando los activos intercambiados sean similares desde el punto de vista funcional y vida útil, con abono a la cuenta representativa del bien que se entrega y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe satisfecho en efectivo.

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

c) Se abonarán:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las cuentas 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material», o se abonará la cuenta 771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c.2) Por las adscripciones de bienes, con cargo a la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», a través de sus divisionarias, o a la cuenta 651, «Subvenciones», en función de que la entidad destinataria sea dependiente o no de la entidad contable.

Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable se cargará la cuenta 671, «Pérdidas procedentes del inmovilizado material» o se abonará la cuenta 771, «Beneficios procedentes del inmovilizado material», según sea positiva o negativa, respectivamente.

c.3) Por los bienes entregados en cesión durante un período indefinido o similar a la vida económica con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

c.4) Por su cambio de uso, con cargo, a las cuentas correspondientes de los subgrupos 22, «Inversiones inmobiliarias», o 38, «Activos en estado de venta», y en su caso, la cuenta 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y la 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

c.5) Por la incorporación al Patrimonio público del suelo, con cargo a cuentas del subgrupo 24, «Patrimonio público del suelo», y en su caso, la cuenta 281, «Amortización acumulada del inmovilizado material», y la 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», a través de sus divisionarias.

210. Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo, minas, canteras, vías pecuarias, montes de utilización pública, parques naturales, etc.

211. Construcciones.

Edificaciones en general. Se incluyen los edificios administrativos, comerciales, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios y casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.

212. Infraestructuras.

Activos no corrientes que se materializan en obras de ingeniería civil o inmuebles utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos o construidos por la entidad, a título oneroso o gratuito 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.

213. Bienes del 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.

214. Maquinaria y utillaje.

Maquinaria: Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuáles se realiza la extracción, elaboración o tratamiento de los productos o se utilizan para la prestación de servicios que constituyen la actividad del sujeto contable.

Se incluirán aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc., sin salir al exterior.

Utillaje: Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y las plantillas.

Se hará un recuento físico anual, con objeto de determinar las pérdidas producidas en el ejercicio, abonándose esta cuenta con cargo a la cuenta 676, «Otras pérdidas de gestión ordinaria».

215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.

Instalaciones técnicas: unidades complejas de uso especializado que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

Otras instalaciones: conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados anteriormente; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. Mobiliario.

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217, «Equipos para procesos de información».

217. Equipos para procesos de información.

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. Elementos de transporte.

Vehículos de toda clase utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales o materiales, excepto los que se deban registrar en la cuenta 214, «Maquinaria y utillaje».

219. Otro inmovilizado material.

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas de este subgrupo, como los fondos bibliográficos y documentales o el ganado afecto a actividades de investigación.

Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

22. Inversiones inmobiliarias.

220. Inversiones en terrenos.

221. Inversiones en construcciones.

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe III, «Inversiones inmobiliarias».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a la cuenta 782, «Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias», o en su caso, a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

a.2) Por el cambio de uso, con abono a cuentas de los subgrupos 21, «Inmovilizaciones materiales», o 38, «Activos en estado de venta» y, en su caso, a las cuentas 282, «Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias» a través de sus divisionarias.

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 920, «Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable», y 820, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable».

c) Se abonarán:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y en su caso, a las cuentas 282, «Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias», y 292 «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias» a través de sus divisionarias.

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 672, «Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias», o se abonará la cuenta 772, «Beneficios procedentes de las inversiones

inmobiliarias», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c.2) Por su cambio de uso, con cargo a cuentas de los subgrupos 21, «Inmovilizaciones materiales», o 38, «Activos en estado de venta», y en su caso, a las cuentas 282, «Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias», y 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias» a través de sus divisionarias.

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.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance en los epígrafes II, «Inmovilizado material», o III, «Inversiones inmobiliarias», según corresponda.

230/./238 .

Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a.1) Por la recepción de obras y trabajos que corresponde a las inmovilizaciones en curso, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por las obras y trabajos que la entidad lleve a cabo por sí misma, con abono a cuentas del subgrupo 78, «Trabajos realizados para la entidad».

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», o en su caso, del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas en efectivo a los proveedores, con abono, generalmente a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», o en su caso, al subgrupo 22, «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.

Bienes y derechos integrantes del patrimonio público del suelo, sea gestionado éste por la entidad local o por un organismo público dependiente de ella.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe IV, «Patrimonio público del suelo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente» o la cuenta 784, «Trabajos realizados para el patrimonio público del suelo», por el precio de adquisición o coste de producción, así como por las entregas en efectivo a los proveedores.

a.2) La subcuenta 7461, «Aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración», por el aprovechamiento urbanístico correspondiente a la administración.

a.3) La cuenta 940 «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», por las adquisiciones a título gratuito.

a.4) Las cuentas que correspondan del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», y en su caso, la cuenta 284, «Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo», y

la 293, «Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo», a través de sus divisionarias, por la incorporación de bienes del inmovilizado material al Patrimonio público del suelo.

b) Se abonarán con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por las enajenaciones y en su caso, a las cuentas 284, «Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo», y 293 «Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo».

Al mismo tiempo se cargará la cuenta 673, «Pérdidas procedentes del Patrimonio público del suelo» o se abonará la cuenta 773, «Beneficios procedentes del Patrimonio público del suelo» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) La cuenta 651, «Subvenciones», por las cesiones a título gratuito.

b.3) Las cuentas que correspondan del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales», y en su caso, la cuenta 284, «Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo», y la 293, «Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo», a través de sus divisionarias, por la desafectación de bienes del Patrimonio público del suelo.

240. Terrenos del Patrimonio público del suelo.

Terrenos integrantes del Patrimonio público del suelo.

241. Construcciones del Patrimonio público del suelo.

Edificaciones en general, integrantes del Patrimonio público del suelo.

243. Adaptación de terrenos del Patrimonio público del suelo.

Trabajos de adaptación, al cierre del ejercicio, realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los terrenos que forman parte del Patrimonio público del suelo.

244. Construcciones en curso del Patrimonio público del suelo.

Trabajos de construcción, al cierre del ejercicio, realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de las construcciones que forman parte del Patrimonio público del suelo.

248. Anticipos para bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

Entregas a proveedores y otros suministradores de bienes integrantes del Patrimonio público del suelo, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros o de trabajos futuros.

249. Otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

Cualesquiera otros bienes y derechos integrantes del Patrimonio público del suelo no incluidos en las demás cuentas de este subgrupo.

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.

Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse en un plazo superior a un año, incluidas aquéllas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidas con estas entidades.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe V, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

La parte de las inversiones a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año a las cuentas correspondientes del subgrupo 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

250. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades del grupo, cuya fecha esperada de extinción sea superior al año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2500. En entidades de derecho público

a) Se cargará:

a.1) Por la aportación patrimonial realizada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por el valor razonable del bien aportado en adscripción a organismos públicos dependientes, con abono a la cuenta correspondiente del bien adscrito. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca por la diferencia, en su caso, entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien adscrito.

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable del bien aportado y su valor contable en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien aportado.

b) Se abonará:

b.1) Por las devoluciones de aportaciones, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción a organismos públicos dependientes, con cargo a la cuenta correspondiente del bien.

Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

2501. En sociedades mercantiles

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o a la compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) En caso de bienes aportados en adscripción, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable de la participación recibida, o el valor razonable del bien aportado, y su valor contable en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos

de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien adscrito.

a.4) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable de la participación recibida, o el valor razonable del bien aportado, y el valor contable del bien aportado.

a.5) Cuando una participación anterior pase a ser una participación en entidad del grupo, multigrupo y asociada, con abono a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio».

a.6) Cuando el importe recuperable sea superior al valor contable y existan ajustes valorativos por reducciones de valor previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociadas, por la diferencia entre ambos valores con el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con abono a la cuenta 991, «Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, en su caso, a la 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción, con cargo a la cuenta correspondiente del bien.

Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

b.3) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo y asociadas deje de tener tal calificación, con cargo a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», por su valor razonable. Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

b.4) Por el importe del deterioro hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

2502. En otras entidades

a) Se cargará:

a.1) Por la aportación patrimonial realizada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable de la participación recibida, o el valor razonable del bien aportado, y el valor contable del bien aportado.

b) Se abonará por las devoluciones de aportaciones con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

251. Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades multigrupo y asociadas, cuya fecha esperada de extinción sea superior al año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2510. En entidades de derecho público

a) Se cargará:

a.1) Por la aportación patrimonial realizada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por el valor razonable del bien aportado en adscripción a organismos públicos dependientes, con abono a la cuenta correspondiente del bien adscrito. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca por la diferencia, en su caso, entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien adscrito.

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable del bien aportado y su valor contable en la cuenta del subgrupo 67, «Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales», o 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales», que corresponda según la naturaleza del bien aportado.

b) Se abonará:

b.1) Por las devoluciones de aportaciones, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción, con cargo a la cuenta correspondiente del bien.

Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

2511. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o a la compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable de la participación recibida, o el valor razonable del bien aportado, y el valor contable del bien aportado.

a.4) Cuando una participación anterior pase a ser una participación en entidad del grupo, multigrupo y asociada, con abono a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio».

a.5) Cuando el importe recuperable sea superior al valor contable y existan ajustes valorativos por reducciones de valor previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociadas, por la diferencia entre ambos valores con el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con abono a la cuenta 991, «Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, en su caso, a la 259, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo y asociadas deje de tener tal calificación, con cargo a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», por su valor razonable. Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

b.3) Por el importe del deterioro hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

2512. En otras entidades

a) Se cargará:

a.1) Por la aportación patrimonial realizada, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien. Al mismo tiempo, se registrará el resultado que se produzca, en su caso, por la diferencia entre el valor razonable de la participación recibida, o el valor razonable del bien aportado, y el valor contable del bien aportado.

b) Se abonará por las devoluciones de aportaciones con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

252. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2520. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo o asociadas que hayan sido clasificadas en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7631, «Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de disponible para la venta, con abono a la subcuenta 2521, «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6661, «Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y

asociadas a coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7661, «Beneficios en valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de disponible para la venta, con cargo a la subcuenta 2521, «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

2521. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7631, «Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con abono a la subcuenta 2520, «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento».

a.5) En el momento del registro del deterioro de valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Por la reclasificación a la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con cargo a la subcuenta 2520, «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se

registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

253. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos que no se deriven de las operaciones habituales de la entidad, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de la cuenta es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o en el caso de enajenación de inmovilizado, a las cuentas de inmovilizado correspondientes.

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7632, «Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la anulación del derecho presupuestario en el caso de derechos a cobrar procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento, con abono a las cuentas 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», o 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», a través de sus divisionarias,

b) Se abonará:

b.1) Por el reintegro anticipado total o parcial o baja en el activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la subcuenta 6670, «Pérdidas de créditos incobrables. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», en caso de pérdidas por insolvencias, siempre que no se haya registrado previamente la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Por la cancelación anticipada del derecho de cobro, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.3) En el caso de derechos a cobrar procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento, por la parte del derecho que tenga vencimiento a corto plazo, con cargo a la cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento»,.

255. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores representativos de deuda y de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La subcuenta 7631, «Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los intereses devengados de valores representativos de deuda.

a.2) La subcuenta 7632, «Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los intereses devengados de créditos.

a.3) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados con vencimiento en ejercicios posteriores.

b) Se abonará en los casos de enajenación o amortización anticipada de los valores o de los créditos, de reintegro anticipado, total o parcial, de los créditos y en general de baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de los intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

257. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes» a la cancelación anticipada, según proceda.

b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

258. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará, a la cancelación anticipada, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a largo plazo.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la adquisición o suscripción de las participaciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», o a la divisionaria correspondiente de la cuenta 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», según corresponda.

b) Se cargará:

b.1) Por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la subcuenta 4002, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b.2) Cuando se enajenen las participaciones no desembolsadas totalmente, con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», o a la divisionaria correspondiente de la cuenta 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», según corresponda.

b.3) Con abono a la cuenta 539, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se reclasifique a corto plazo la inversión financiera.

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.

Inversiones financieras, cualesquiera que sea su forma de instrumentación, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año, no relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance en el epígrafe VI, «Inversiones financieras a largo plazo».

La parte de las inversiones a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año deberá figurar en el activo corriente del balance en la epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento o fecha esperada de enajenación a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto, acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, de sociedades mercantiles, clasificadas en la categoría activos financieros disponibles para la venta, que no se esperan enajenar o extinguir en un plazo inferior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 269, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) En caso de aportación no dineraria, por el valor razonable de la participación recibida o, si éste no estuviera disponible, por el valor razonable del bien aportado, con abono a la cuenta del correspondiente bien.

a.4) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, por su valor razonable, con abono a la correspondiente cuenta divisionaria de la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», o de la cuenta 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas». Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

a.5) Por la reversión del deterioro, con abono a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 269, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo».

Además, en el caso de participaciones valoradas al coste, se cargará la subcuenta 6651, «Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste», o se abonará la subcuenta 7651, «Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste», por los posibles resultados derivados de la operación.

b.2) Cuando una participación pase a ser participación en entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo» o de la cuenta 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas».

b.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con cargo a la subcuenta 5400, «Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta», por su traspaso a corto plazo.

b.4) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6963, «Pérdidas por deterioro de participaciones en el patrimonio neto de otras entidades».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones de su valor razonable en fin de ejercicio y en la cancelación, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

261. Valores representativos de deuda a largo plazo.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2610. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda que hayan sido clasificadas en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de disponible para la venta, con abono a la subcuenta 2611, «Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6650, «Pérdidas en inversiones financieras a coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7650, «Beneficios en inversiones financieras a coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de disponible para la venta, con cargo a la subcuenta 2611, «Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

2611. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación sea superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con abono a la subcuenta 2610, «Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento».

a.5) En el momento del registro del deterioro de valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Por la reclasificación a la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con cargo a la subcuenta 2610, «Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

262. Créditos a largo plazo.

Préstamos y otros créditos concedidos a terceros con vencimiento superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

2620. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

a) Se cargará:

a.1) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a las cuentas de inmovilizado correspondientes.

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, por el reintegro anticipado total o parcial o baja en el activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la subcuenta 6671, «Pérdidas de créditos incobrables. Con otras entidades», en caso de pérdidas por insolvencias para las que no se haya registrado previamente la corrección valorativa por deterioro.

2621. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.

Recoge derechos a cobrar con vencimiento a largo plazo procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento de derechos reconocidos en las cuentas 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por la anulación del derecho presupuestario, con abono a las cuentas 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», o 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», a través de sus divisionarias.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la cancelación anticipada del derecho de cobro.

b.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», por la parte del derecho que tenga vencimiento a corto plazo.

2629. Otros créditos a largo plazo.

Préstamos y otros créditos concedidos no incluidos en las cuentas anteriores.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios de la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos». Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, por el reintegro anticipado total o parcial o baja en el activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la subcuenta 6671, «Pérdidas de créditos incobrables. Con otras entidades», en caso de pérdidas por insolvencias.

263. Activos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

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

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables».

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, a través de la divisionaria que corresponda, cuando según la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable y deba imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

2631. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.

Recoge la valoración favorable para la entidad de derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», o 6646, «Perdidas en otros derivados financieros», respectivamente.

264. Créditos a largo plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la subcuenta 2629, «Otros créditos a largo plazo».

266. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores representativos de deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

   a.1) La cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por los intereses devengados.

   a.2) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados con vencimiento en ejercicios posteriores.

b) Se abonará en los casos de enajenación o amortización anticipada de valores y en general de baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia

del ajuste del valor de los intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

267. Intereses a largo plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de créditos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses devengados, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos».

b) Se abonará en los casos de reintegro anticipado, total o parcial, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

268. Imposiciones a largo plazo.

Saldos favorables en bancos e instituciones de crédito formalizados por medio de cuenta a plazo o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en subcuentas, los intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de las imposiciones a plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará,

a.1) A la formalización, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los intereses devengados, con abono a la cuenta 7620, «Ingresos de créditos».

b) Se abonará, a la cancelación de la imposición, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de sociedades mercantiles, cuando se trate de inversiones financieras a largo plazo.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la adquisición o suscripción de las participaciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio».

b) Se cargará:

b.1) Por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Cuando se enajenen las participaciones no desembolsadas totalmente, con abono a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio».

b.3) Con abono a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo», cuando se reclasifique a corto plazo la inversión financiera.

27. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe VI, «Inversiones financieras a largo plazo».

La parte de fianzas y depósitos constituidos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56, «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación».

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará con cargo a:

   b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación anticipada, según proceda.

   b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará, a la cancelación anticipada, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

28. Amortización acumulada del inmovilizado.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

2800. Amortización acumulada de inversión en investigación.

2801. Amortización acumulada de inversión en desarrollo.

2803. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual.

2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.

2807. Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

2809. Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

2810. Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales.

2811. Amortización acumulada de construcciones.

2812. Amortización acumulada de infraestructuras.

2813. Amortización acumulada de bienes del patrimonio histórico.

2814. Amortización acumulada de maquinaria y utillaje.

2815. Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

2816. Amortización acumulada de mobiliario.

2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.

2818. Amortización acumulada de elementos de transporte.

2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.

2820. Amortización acumulada de inversiones en terrenos.

2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones.

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.

Expresión contable de la distribución sistemática a lo largo de la vida útil, de la depreciación de las inversiones en inmovilizado, de las inversiones inmobiliarias y el Patrimonio público del suelo.

Las cuentas de este subgrupo funcionarán a través de sus divisionarias y minorarán la partida de activo no corriente del balance en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación del inmovilizado intangible realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, generalmente con cargo a la cuenta 680, «Amortización del inmovilizado intangible», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación del inmovilizado material realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, con cargo, generalmente, a la cuenta 681, «Amortización del inmovilizado material», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, con cargo, generalmente, a la cuenta 682, «Amortización de las inversiones inmobiliarias», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

284. Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo.

Importe acumulado de las correcciones valorativas por la depreciación del Patrimonio público del suelo, realizadas de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por la dotación anual, con cargo, generalmente, a la cuenta 684, «Amortización del Patrimonio público del suelo», y en su caso, a la cuenta 821, «Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones».

b) Se cargará cuando se enajene el Patrimonio público del suelo o se produzca la baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24, «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 sociedades 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 fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2962. Deterioro de depósitos constituidos a largo plazo 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 a largo plazo.

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.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente; se incluyen también las pérdidas de valor por usufructo cedido.

La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo. En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, en los términos establecidos en las correspondientes normas de reconocimiento y valoración, las correcciones de valor por deterioro reconocidas deberán reducirse hasta su total recuperación, cuando así proceda de acuerdo con lo dispuesto en dichas normas.

Las cuentas de este subgrupo, que funcionarán a través de sus divisionarias, minorarán en el activo no corriente del balance la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Se traspasará, generalmente, al subgrupo 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo», el importe de las correcciones de valor por deterioro de las inversiones financieras que tengan su vencimiento a corto plazo.

290/291/292/293. Deterioro de valor de.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y Patrimonio público del suelo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a las cuentas 690, «Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible», 691, «Pérdidas por deterioro del inmovilizado material», 692, «Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias», o 693 «Pérdidas por deterioro del Patrimonio público del suelo».

b) Se cargarán:

   b.1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 790, «Reversión del deterioro del inmovilizado intangible», 791, «Reversión del deterioro del inmovilizado material», 792, «Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias», o 793 «Reversión del deterioro del Patrimonio público del suelo».

   b.2) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», 22, «Inversiones inmobiliarias», o 24 «Patrimonio público del suelo».

294. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a las subcuentas 6960, «Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas», 6961, «Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas», o 6962, «Pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas», según corresponda.

b) Se cargará:

   b.1) Con abono a las subcuentas 7960, «Reversión del deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas», 7961, «Reversión del deterioro de participaciones en sociedades mercantiles del grupo, multigrupo y asociadas», o 7962 «Reversión del deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas», según corresponda, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

   b.2) Con abono a la correspondiente divisionaria de la cuentas 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», o 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», según corresponda, cuando se enajenen las participaciones o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

295. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a la subcuenta 6970, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7970, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la correspondiente divisionaria de la cuenta 252, «Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

296. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos concedidos y fianzas y depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

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

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6980, «Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7980, «Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la cuenta 253, «Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se cancelen anticipadamente o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de crédito que resulte incobrable.

2961. Deterioro de fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6981, «Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7981, «Reversión del deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la cuenta 257, «Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se cancelen anticipadamente o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de saldo que resulte incobrable.

2962. Deterioro de depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6982, «Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7982, «Reversión del deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la cuenta 258, «Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se cancelen anticipadamente o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de saldo que resulte incobrable.

297. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a la subcuenta 6971, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7971, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la correspondiente divisionaria de la cuenta 261, «Valores representativos de deuda a largo plazo», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

298. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a largo plazo.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos concedidos y fianzas y depósitos constituidos a largo plazo en entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

2980. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6983 «Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7983, «Reversión del deterioro de créditos a otras entidades», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 26, «Otras inversiones financieras a largo plazo», cuando se cancelen anticipadamente o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de crédito que resulte incobrable.

2981. Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6984, «Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en otras entidades».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7984, «Reversión del deterioro de fianzas constituidas en otras entidades», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la cuenta 270, «Fianzas constituidas a largo plazo», cuando se cancelen anticipadamente o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de saldo que resulte incobrable.

2982. Deterioro de valor de depósitos constituidos a largo plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6985, «Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en otras entidades».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7985, «Reversión del deterioro de depósitos constituidos en otras entidades», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la cuenta 275, «Depósitos constituidos a largo plazo», cuando se cancelen anticipadamente o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de saldo que resulte incobrable.

2983. Deterioro de valor de créditos por aplazamiento y fraccionamiento a largo plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6983 «Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades».

b) Se cargará:

b.1) Con abono a la subcuenta 7983, «Reversión del deterioro de créditos a otras entidades», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) Con abono a la subcuenta 2621, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», cuando se cancelen anticipadamente o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de crédito que resulte incobrable.

b.3) Con abono a la subcuenta 4900, «Deterioro de valor de créditos. Operaciones de gestión», por el importe de las correcciones de valor por deterioro de los créditos por aplazamiento y fraccionamiento que tengan su vencimiento a corto plazo.

299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.

Importe de las correcciones valorativas derivadas de la cesión gratuita del uso de elementos del inmovilizado material de la entidad a terceros por un período de tiempo inferior a la vida económica del bien cedido.

Si existieran dificultades para la determinación del usufructo cedido podrá valorarse por el importe acumulado de las cuotas de amortización que correspondan al período de cesión.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará por el importe estimado del valor del usufructo cedido del bien durante el período de la cesión con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

b) Se cargará con abono a la cuenta 799, «Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material», cuando el importe recuperable sea superior al valor contable con el límite del valor contable si no hubiera habido deterioro.

Grupo 3. Existencias y otros activos en estado de venta.

Comprende los activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios; mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados, subproductos, residuos y materiales recuperados, así como los activos construidos o adquiridos para otras entidades y los activos en estado de venta.

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.

30. Comerciales.

300. Mercaderías A.

301. Mercaderías B.

Bienes adquiridos por la entidad, sujeto de la contabilidad, destinados a la venta sin que los mismos experimenten transformación alguna.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610, «Variación de existencias de mercaderías».

b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610, «Variación de existencias de mercaderías».

Si existieran mercaderías en camino, propiedad de la entidad, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30, «Comerciales». Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias primas, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

31. Materias primas.

310. Materias primas A.

311. Materias primas B.

Son aquéllas que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al del subgrupo 30, «Comerciales».

32. Otros aprovisionamientos.

320. Elementos y conjuntos incorporables.

321. Combustibles.

322. Repuestos.

325. Materiales diversos.

326. Embalajes.

327. Envases.

328. Material de oficina.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 30, «Comerciales».

320. Elementos y conjuntos incorporables.

Son los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

321. Combustibles.

Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

322. Repuestos.

Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluyen las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

325. Materiales diversos.

Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado. En esta cuenta se contabilizará material de diversa índole relacionado con la actividad de la entidad, sujeto de la contabilidad.

326. Embalajes.

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

327. Envases.

Recipientes o vasijas, normalmente destinados a la venta, juntamente con el producto que contienen.

328. Material de oficina.

El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la entidad opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

33. Producción en curso.

330. Productos en curso A.

331. Productos en curso B.

Bienes o servicios que, al cierre del ejercicio, se encuentran en fase de elaboración o transformación y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34, «Productos semiterminados», o 36, «Subproductos, residuos y materiales recuperados».

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710, «Variación de existencias de productos en curso».

b) Se cargarán, por el importe del inventario de existencias al final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710, «Variación de existencias de productos en curso».

34. Productos semiterminados.

340. Productos semiterminados A.

341. Productos semiterminados B.

Son los fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que han de ser objeto de una transformación o elaboración antes de ser enajenados o consumidos.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

35. Productos terminados.

350. Productos terminados A.

351. Productos terminados B.

En este subgrupo se contabilizan aquellos productos fabricados por la entidad, sujeto de la contabilidad, que se destinen al consumo final o a su utilización por otras entidades públicas o privadas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

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.

Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio al proceso principal de fabricación.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y a la vez que los productos o subproductos, cuando tengan algún valor intrínseco y puedan ser usados o vendidos.

Materiales recuperados: Aquéllos que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Productos en curso».

37. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.

370. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Activos adquiridos por la entidad, así como los construidos cuando los ingresos y costes derivados de la construcción no pueden ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, con base en el correspondiente contrato, convenio, acuerdo o norma legal, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de los mismos se transfiera necesariamente a otra entidad, con independencia de que la entidad destinataria participe o no en su financiación.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe II, «Existencias», y su movimiento es análogo al del subgrupo 33, «Producción en curso».

38. Activos en estado de venta.

380. Activos en estado de venta.

La cuenta de este subgrupo figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe I, «Activos en estado de venta».

380. Activos en estado de venta.

Activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 7, «Activos en estado de venta», con abono a las respectivas cuentas de activo no corriente.

b) Se abonará:

b.1) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Si el activo no corriente dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración número 7, «Activos en estado de venta», con cargo a las respectivas cuentas del activo no corriente.

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 activos en estado de venta.

Expresión contable de las correcciones valorativas motivadas por pérdidas reversibles por deterioro de las existencias y otros activos en estado de venta.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo corriente del balance la partida a que correspondan.

390/.../396. Deterioro de valor de...

Importe de las pérdidas reversibles por deterioro de las existencias al cierre del ejercicio, que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 694, «Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta», a través de sus divisionarias.

b) Se cargarán, por la dotación efectuada en el ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794, «Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta», a través de sus divisionarias.

398. Deterioro de activos en estado de venta.

Expresión contable de las correcciones de valor producidas por pérdidas reversibles de los activos en estado de venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe del deterioro, en su caso, de los activos no corrientes que se reclasifiquen a activos en estado de venta, con abono a la cuenta del subgrupo 29 «Deterioro de valor de activos no corrientes» que corresponda.

a.2) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6948, «Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta».

b) Se cargará:

b.1) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 7948, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta».

b.2) Cuando se enajene el activo en estado de venta o se dé de baja por cualquier otro motivo con abono a la cuenta 380, «Activos en estado de venta».

Grupo 4. Acreedores y deudores.

Cuentas a cobrar y a pagar derivadas de operaciones realizadas con terceros, que tengan su origen en la gestión ordinaria de la entidad y las cuentas de las administraciones públicas.

Los activos financieros y los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en las categorías de créditos y partidas a cobrar y débitos y partidas a pagar, respectivamente.

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.

Obligaciones a pagar a cargo de la entidad como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.

Obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo.

Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo.», salvo la subcuenta 4002, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», que figurará en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» y la subcuenta 4003, «Otras deudas», que figurará en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por las obligaciones presupuestarias reconocidas, con cargo a:

a.1) Cuentas del grupo 1, «Financiación básica», en los casos, entre otros, de reembolso anticipado del pasivo a largo plazo, así como, en su caso, en los de devolución anticipada de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, «Activo no corriente», por las inversiones realizadas en inmovilizado intangible, material, financiero, inversiones inmobiliarias, patrimonio público del suelo, y en su caso, por la constitución de fianzas y depósitos a largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, «Cuentas financieras», en los casos de reembolso del pasivo a corto plazo, inversiones financieras a corto plazo, así como, en su caso, la constitución de fianzas y depósitos a corto plazo y la devolución de fianzas y depósitos recibidos a corto plazo.

a.4) Cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», por las compras de existencias, los gastos y las pérdidas.

a.5) La cuenta 411, «Acreedores por gastos devengados», cuando al vencimiento de la obligación se expida el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación.

a.6) La cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», a través de sus divisionarias, cuando se reconozca y liquide la obligación que ha quedado pendiente de imputar a presupuesto.

a.7) La subcuenta 5584, «Libramientos para pagos a justificar», por el libramiento de fondos con el carácter de «pagos a justificar».

En el caso de reintegros de pagos a justificar que, se deban imputar a presupuesto de gastos, el asiento a realizar será idéntico pero de signo negativo.

a.8) La subcuenta 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago», por reposiciones de anticipos de caja fija.

a.9) La cuenta 634, «Ajustes negativos en la imposición indirecta», por el importe de la regularización anual.

En el caso de anulación de obligaciones reconocidas el asiento a realizar será idéntico pero de signo negativo.

Asimismo, también se realizará el mencionado asiento de signo negativo cuando se produzca la condonación de obligaciones que figuren reflejadas en esta cuenta, con la salvedad de que, en este supuesto, la cuenta de cargo será en todo caso la 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de los pagos efectuados en efectivo, o a la cuenta 557, «Formalización», por los pagos virtuales.

b.2) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por el importe de la regularización anual negativa de la imposición indirecta.

b.3) La cuenta 557, «Formalización», por el importe de los reintegros del presupuesto corriente en el momento de su imputación al presupuesto de gastos. Este asiento será de signo negativo.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones presupuestarias reconocidas netas durante el ejercicio, minoradas en las posibles condonaciones que se hubiesen producido. La de su debe, el total de obligaciones presupuestarias cuyo pago se ha hecho efectivo.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de obligaciones reconocidas pendientes de pago.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de cada subcuenta en 31 de diciembre anterior formará parte del saldo inicial de la divisionaria correspondiente de la cuenta 401, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados». Este traspaso se realizará directamente, sin realizar ningún asiento.

401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.

Recoge en 1 de enero el saldo de obligaciones reconocidas con cargo a créditos de presupuestos vigentes en ejercicios anteriores, cuyo pago no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del precedente.

Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo», salvo la subcuenta 4012, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» que figurará en el epígrafe III «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo» y la subcuenta 4013, «Otras deudas», que figurará en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien a la cuenta de balance a la que el gasto presupuestario se hubiera imputado, por la modificación en aumento de las obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores que sea consecuencia de errores. En el caso de modificación de obligaciones con origen en gastos económicos y de poca importancia relativa se podrá abonar con cargo a las cuentas de gastos por naturaleza que correspondan.

Cuando la modificación de dichas obligaciones fuese en disminución, o tratándose de la anulación de las mismas, este asiento será de signo negativo.

Asimismo, también se realizará el mencionado asiento de signo negativo cuando se produzca la condonación de obligaciones que figuren reflejadas en esta cuenta, con la salvedad de que, en este supuesto, la cuenta de cargo será en todo caso la 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe de los pagos realizados en efectivo, o a la cuenta 557, «Formalización», por los pagos virtuales.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el importe de las prescripciones que se hayan producido.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones reconocidas con cargo a presupuestos de ejercicios cerrados cuyo pago no ha sido hecho efectivo al finalizar el ejercicio anterior y que no han sido anuladas o condonadas durante el ejercicio. La de su debe, el total de obligaciones de presupuestos cerrados canceladas durante el ejercicio, bien por pago, bien por prescripción.

Su saldo, acreedor, recogerá el total de obligaciones pendientes de pago correspondientes a presupuestos cerrados.

41. Acreedores no presupuestarios.

410. Acreedores por IVA soportado.

411. Acreedores por gastos devengados.

413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al 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.

410. Acreedores por IVA soportado.

Cuenta acreedora que recoge las deudas con terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, que tenga la condición de deducible, que se origina por la adquisición de bienes o servicios.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA soportado y deducible en las adquisiciones.

a.2) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA soportado y deducible correspondiente a las operaciones anuladas. Este asiento será de signo negativo.

a.3) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el reintegro de las operaciones anuladas cuyo pago se hubiera producido con anterioridad.

a.4) La cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA soportado y deducible correspondiente a la regularización practicada en los casos de aplicación de la regla de prorrata. Será un asiento con signo negativo si el IVA soportado y deducible calculado conforme a la prorrata provisional es superior al calculado conforme a la prorrata definitiva. El importe así abonado se cancelará contra cuentas de deudores o de acreedores presupuestarios, según que la regularización dé lugar a un ajuste de signo positivo o negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el pago realizado a los acreedores.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», en caso de prescripción.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe del IVA soportado que tiene la condición de deducible pendiente de pago a los acreedores.

411. Acreedores por gastos devengados.

Recoge las obligaciones no vencidas a fin de ejercicio derivadas de gastos económicos no financieros devengados durante el mismo.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los bienes y servicios correspondientes con cargo a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», representativas de los mismos.

b) Se cargará con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se produzca el reconocimiento formal de la obligación.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones no vencidas a fin de ejercicio derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo.

413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al presupuesto.

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, para las que no se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente la misma.

Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al menos al 31 de diciembre, con cargo a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», o a las cuentas de balance representativas de los gastos presupuestarios realizados.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», cuando se produzca la aplicación a presupuesto.

b.2) La cuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», a la reposición del anticipo de caja fija, por los gastos del mismo reconocidos previamente.

Su saldo, acreedor, recogerá las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

414. Entes públicos acreedores por recaudación de recursos.

Recoge los recursos de otros entes públicos recaudados por la entidad, como consecuencia de prestarles el servicio de recaudación.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras partidas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los ingresos efectuados, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

b) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por las devoluciones de ingresos o por pagos efectuados a los entes acreedores de los recursos afectados.

Su saldo, acreedor, recogerá la deuda de la entidad local con otros entes públicos, como consecuencia de prestarles el servicio de recaudación.

416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Recoge los anticipos recibidos para la construcción o adquisición de activos para otras entidades.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del anticipo recibido con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará con abono a la subcuenta de la cuenta 707, «Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades», que corresponda, en función del criterio de imputación de los ingresos, bien en el momento en el que se realice la parte de obra correspondiente o en el momento en el que se entreguen los activos a la entidad destinataria de los mismos, según proceda.

Su saldo, acreedor, recogerá los anticipos de fondos pendientes de aplicar a la construcción o adquisición de activos para otras entidades.

418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.

Recoge las obligaciones de pagar, con cargo al presupuesto de ingresos, cantidades derivadas de ingresos indebidos, como consecuencia de haberse dictado el correspondiente acuerdo de devolución.

Funcionará a través de sus divisionarias, atendiendo al origen o naturaleza de las obligaciones de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo.».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, con cargo a:

a.1) Cuentas de los grupos 1, «Financiación básica», 2, «Activo no corriente», 5, «Cuentas financieras», 6, «Compras y gastos por naturaleza», o 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», o 94 «Ingresos por subvenciones» según el origen de la devolución o, en su caso, a la cuenta 585, «Provisión a corto plazo para devolución de ingresos», en el momento en que se dicte el acuerdo de devolución.

El asiento anterior se practicará con signo negativo cuando se anulen acuerdos de devolución de ingresos en el mismo ejercicio en que fueron dictados.

a.2) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien, la cuenta de balance a que la devolución se hubiera imputado en el momento de su reconocimiento, por la modificación en aumento de las obligaciones procedentes de ejercicios anteriores que sea consecuencia de errores.

Cuando las modificaciones de dichas obligaciones fuesen en disminución, o tratándose de la anulación de las mismas, este asiento será de signo negativo.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por los pagos realizados.

b.2) La subcuenta 4420 «Deudores por servicio de recaudación. Entes públicos deudores por recursos recaudados» por las devoluciones de ingresos relativas a recursos de titularidad del sujeto contable realizadas por los entes que tengan atribuida la administración de dichos recursos.

b.3) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por las obligaciones que incurran en prescripción.

La suma de su haber indicará el importe total neto de obligaciones reconocidas por devolución de ingresos, es decir, el que corresponda a acuerdos de devolución dictados en el ejercicio más el de aquéllos que, dictados en ejercicios anteriores, se encontraban pendientes de pago al comienzo del mismo. La de su debe, las devoluciones canceladas durante el ejercicio, bien por pago, bien por prescripción.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes de pago por devolución de ingresos.

419. Otros acreedores no presupuestarios.

Recoge el resto de acreedores no presupuestarios, no incluidos en las cuentas anteriores.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los cobros efectuados, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

b) Se cargará, por los pagos efectuados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

Su saldo, acreedor, recogerá lo pendiente de satisfacer por este concepto.

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 y asociadas.

43923. Otras inversiones financieras.

Derechos reconocidos a favor de la entidad, como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.

Cuenta deudora que recoge los derechos reconocidos durante el período de vigencia del presupuesto e imputados al mismo.

Funcionará a través de sus divisionarias, atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo», salvo la subcuenta 4302, «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» que figurará en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y la subcuenta 4303, «Otras inversiones financieras», que figurará en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el reconocimiento de los derechos a cobrar, con abono a:

a.1) Cuentas del grupo 1, «Financiación básica», en los casos, entre otros, de formalización de operaciones de endeudamiento a largo plazo, así como, en su caso, la recepción de fianzas y depósitos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, «Activo no corriente», por la enajenación de inmovilizado intangible, material, financiero, inversiones inmobiliarias, patrimonio público del suelo, reintegro anticipado de créditos, así como, en su caso, por la cancelación anticipada de fianzas y depósitos constituidos a largo plazo.

a.3) Cuentas del grupo 5, «Cuentas financieras», por la formalización de operaciones de endeudamiento, enajenación de inversiones financieras temporales, reintegro de créditos concedidos, así como, en su caso, la recepción de fianzas y depósitos a corto plazo y la cancelación de fianzas y depósitos constituidos a corto plazo.

a.4) Cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», por la venta de existencias, los ingresos y los beneficios.

a.5) Cuentas del subgrupo 38, «Activos en estado de venta» por la venta de dichos activos.

a.6) Cuenta 416, «Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades», por el importe del anticipo recibido.

a.7) Cuentas del subgrupo 94, «Ingresos por subvenciones» por el reconocimiento y recaudación del derecho derivado de subvenciones imputadas al patrimonio neto.

a.8) La subcuenta 2621, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», a la cancelación anticipada.

a.9) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», en el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o, a la cancelación anticipada del mismo.

a.10) La cuenta 441, «Deudores por ingresos devengados», cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho.

a.11) La cuenta 446, «Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar», una vez expedida la certificación correspondiente de la obra ejecutada de ejercicios anteriores por el importe pendiente de pago.

a.12) La cuenta 639, «Ajustes positivos en la imposición indirecta», por el importe de la regularización anual.

a.13) Las cuentas de gastos por naturaleza que corresponda, por los reintegros de pagos que deban imputarse al presupuesto de ingresos, salvo los que se deriven de errores que se registrarán en la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores». Cuando estos reintegros tengan poca importancia relativa, independientemente de que procedan o no de errores, se registrarán en la cuenta 775, «Reintegros».

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el cobro de derechos reconocidos en el ejercicio corriente.

b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

b.3) La cuenta 442, «Deudores por servicio de recaudación», a través de sus divisionarias, por los ingresos que se produzcan en el ámbito de entes que tuviesen atribuida la administración de recursos cuya titularidad corresponda al sujeto contable o de entidades encargadas de su gestión de cobro, siempre que no se hubiese realizado previamente la aplicación provisional de dichos ingresos.

b.4) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por el importe de la regularización anual positiva de la imposición indirecta.

b.5) La cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», por la regularización de los derechos anulados. Este asiento se hace a fin de ejercicio, y a través de las divisionarias de la cuenta 433, a excepción de la 4339, «Por devolución de ingresos».

b.6) La cuenta 438, «Derechos cancelados de presupuesto corriente», por la regularización de los derechos cancelados. Este asiento se hace a fin de ejercicio, y a través de sus divisionarias.

La suma de su debe indicará el total de derechos liquidados en el ejercicio. La de su haber, antes de los asientos de regularización, los derechos liquidados en el ejercicio cobrados durante el mismo.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, el importe de los derechos liquidados en el ejercicio pendientes de cobro.

El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de cada subcuenta a 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial de la divisionaria correspondiente de la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados». Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.

Recoge en 1 de enero el importe de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores, cuyo cobro no ha sido hecho efectivo en 31 de diciembre del precedente.

Funcionará a través de sus divisionarias, atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo», salvo la subcuenta 4312, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» que figurará en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y la subcuenta 4313, «Otras inversiones financieras», que figurará en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien a la cuenta de balance a la que el ingreso presupuestario se hubiera imputado, por la modificación en aumento de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores como consecuencia de errores. En el caso de modificación de derechos con origen en ingresos económicos y de poca importancia relativa se podrá cargar con abono a las cuentas de ingresos por naturaleza que correspondan.

   Cuando la modificación de dichos derechos fuese en disminución este asiento será de signo negativo.

b) Se abonará con cargo a:

   b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el cobro de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores.

   b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

   b.3) La cuenta 442, «Deudores por servicio de recaudación», a través de sus divisionarias, por los ingresos que se produzcan en el ámbito de entes que tuviesen atribuida la administración de recursos cuya titularidad corresponda al sujeto contable o de entidades encargadas de su gestión de cobro, siempre que no se hubiese realizado previamente la aplicación provisional de dichos ingresos.

   b.4) La cuenta 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos anulados, a través de sus divisionarias.

   b.5) La cuenta 439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos cancelados, a través de sus divisionarias.

La suma de su debe indicará el total de derechos reconocidos en ejercicios anteriores y que en 1 de enero se encontraban pendientes de cobro. La de su haber, antes de los asientos de regularización, el total de derechos cobrados durante el ejercicio.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, los derechos liquidados en ejercicios anteriores pendientes de cobro.

433. Derechos anulados de presupuesto corriente.

Recoge anulaciones de derechos reconocidos.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) Las cuentas de imputación que figuran en el apartado a) de la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la anulación de derechos por anulación de liquidaciones.

a.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», o la cuenta 253, «Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o la subcuenta 2621, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», representativas de los créditos a corto y a largo plazo, que surjan como consecuencia de la anulación de derechos presupuestarios por aplazamiento y fraccionamiento.

a.3) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», por la anulación de derechos por devolución de ingresos, una vez se haya efectuado el pago de la misma.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en fin de ejercicio, por la regularización de los derechos anulados excepto los que se hayan anulado por devolución de ingresos.

b.2) La cuenta 437, «Devolución de ingresos», en fin de ejercicio, por el saldo de la subcuenta 4339, «Derechos anulados de presupuesto corriente. Por devolución de ingresos», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá los derechos anulados en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.

Recoge anulaciones de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que figuren pendientes de cobro en la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores», o bien a la cuenta de balance a la que el ingreso presupuestario se hubiera imputado, por la anulación de derechos por anulación de liquidaciones. En el caso de que la operación tuviera poca importancia relativa, se podrá abonar con cargo a las cuentas de ingresos por naturaleza que correspondiese.

a.2) La cuenta 443, «Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento», o la cuenta 253, «Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o la subcuenta 2621, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento», representativas de los créditos a corto y a largo plazo, que surjan como consecuencia de la anulación de derechos presupuestarios por aplazamiento y fraccionamiento.

b) Se cargará con abono a la 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados», por la regularización de los derechos anulados. Este asiento se hará en fin de ejercicio.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá las anulaciones que se efectúen durante el ejercicio de derechos liquidados en ejercicios anteriores.

437. Devolución de ingresos.

Recoge el importe de las devoluciones de ingresos efectuadas durante el ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», a través de su divisionaria 4339, «Por devolución de ingresos», por las devoluciones de ingresos pagadas.

b) Se abonará, por su saldo, con cargo a la subcuenta 4339, con motivo de la regularización de las devoluciones de ingresos realizadas durante el ejercicio. Este asiento se efectuará en fin de ejercicio.

Su saldo, deudor, antes de la regularización, recogerá el total de devoluciones efectuadas en el ejercicio.

438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.

Recoge las cancelaciones de derechos reconocidos, producidas como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas, otros cobros en especie y por insolvencias y otras causas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta de balance representativa del bien o derecho recibido, por la cancelación de derechos por cobros en especie.

a.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», por la cancelación de derechos por insolvencias y por quitas en procedimientos concursales.

a.3) La cuenta 651, «Subvenciones», por la cancelación de derechos por condonación de los mismos.

a.4) La cuenta de imputación que corresponda por la cancelación de derechos por otras causas.

b) Se cargará con abono a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en fin de ejercicio por la regularización de los derechos cancelados.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá los derechos cancelados en especie y por insolvencias y otras causas en el ejercicio, correspondientes a derechos reconocidos en el mismo.

439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.

Recoge cancelaciones de derechos reconocidos en ejercicios anteriores que figuren pendientes de cobro en la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de

ingresos cerrados», producidos como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas, otros cobros en especie, por insolvencias y otras causas, y por prescripción.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

   a.1) La cuenta de balance representativa del bien o derecho recibido, por la cancelación de derechos por cobros en especie.

   a.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en el caso de cancelación por insolvencia del deudor, por quitas en procedimientos concursales o por prescripción.

   a.3) La cuenta 651, «Subvenciones», por la cancelación de derechos por condonación de los mismos.

   a.4) La cuenta de imputación que corresponda por la cancelación de derechos por otras causas.

b) Se cargará con abono a la cuenta 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingreso s cerrados», en fin de ejercicio por la regularización de los derechos cancelados.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá las cancelaciones en especie, insolvencias y otras causas y prescripción que se efectúen durante el ejercicio, de derechos liquidados en ejercicios anteriores.

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.

440. Deudores por IVA repercutido.

Cuenta deudora que recoge las deudas de terceros correspondientes a un impuesto sobre el valor añadido (IVA) repercutido como consecuencia de entrega de bienes o prestación de servicios.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», a través de sus divisionarias, por el importe del IVA repercutido en la entrega de bienes o prestación de servicios.

a.2) La cuenta 477, «Hacienda Pública, IVA repercutido», a través de sus divisionarias, en asiento de signo negativo, por el importe del IVA repercutido correspondiente a operaciones anuladas.

a.3) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el importe reintegrado en las operaciones anuladas que habían sido cobradas con anterioridad.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según corresponda, por el ingreso del IVA repercutido.

b.2) La cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables», en caso de insolvencias o de prescripción.

Su saldo, deudor, recogerá el importe del IVA repercutido pendiente de ingresar por los deudores.

441. Deudores por ingresos devengados.

Créditos derivados de ingresos devengados y no exigidos no recogidos en otras cuentas de este plan.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Por el devengo de la operación o al menos al cierre del ejercicio, se cargará con abono a la cuenta correspondiente del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza» o del grupo 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto».

b) Se abonará cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

442. Deudores por servicio de recaudación.

Esta cuenta recoge, antes de que se efectúe la entrega de los respectivos importes, los créditos a favor de la entidad por cantidades correspondientes a recursos que deban ser registrados en su contabilidad y cuya recaudación se hubiese realizado por otras entidades públicas o privadas que tuviesen encomendada la gestión de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende son los que seguidamente se indican.

4420. Entes públicos deudores por recursos recaudados.

Créditos a favor de la entidad correspondientes a recursos cuya gestión de cobro se hubiese realizado por otro ente público.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) Por el nacimiento del crédito a favor de la entidad como consecuencia de cobros realizados en otro ente público que administre y gestione recursos de la misma, con abono a las cuentas que correspondan según la naturaleza de los recursos recaudados por el ente público gestor.

a.2) Por la aplicación provisional de los cobros a que se refiere el apartado anterior, cuando proceda de acuerdo con los procedimientos de aplicación de ingresos que se utilicen, con abono a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación».

a.3) Por los pagos como consecuencia de reintegros a efectuar a los entes públicos que administren y gestionen recursos, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b) Se abonará:

b.1) Con cargo a las cuentas que correspondan en función de la naturaleza de los recursos de que se trate, por la disminución del crédito a favor de la entidad derivado de las devoluciones de ingresos realizadas por el ente público gestor.

b.2) Con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según corresponda, por los ingresos que se efectúen en la entidad, por parte del ente público gestor de los recursos, como consecuencia de la gestión recaudatoria realizada.

b.3) Con cargo a la subcuenta 5500, «Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos», por la liquidación definitiva de los recursos recaudados por otro ente público, cuando por parte de éste se efectúen entregas a cuenta de la correspondiente recaudación.

Esta subcuenta sólo se utilizará por entidades que sean titulares de recursos cuya administración esté encomendada a otro ente público, siempre que este último suministre a la entidad titular de los recursos la información necesaria para que todas las operaciones derivadas de la gestión de dichos recursos sean debidamente registradas en su contabilidad e incorporadas a su presupuesto cuando ello proceda. A estos efectos, las anotaciones referidas en los apartados a), b.1) y b.3) se realizarán tomando como base la información facilitada por el ente público gestor de los recursos relativa a la recaudación obtenida, devoluciones de ingreso realizadas y liquidación definitiva de los recursos recaudados, respectivamente.

Su saldo, deudor, recogerá el importe pendiente de ingresar o liquidar por parte de los entes públicos que administren recursos de la entidad.

4429. Otros deudores por servicio de recaudación.

Otros créditos a favor de la entidad surgidos como consecuencia de ingresos que se realicen en las entidades encargadas de la gestión de cobro, siempre que, de acuerdo con los

procedimientos de gestión establecidos, la contabilización de dichos ingresos sea anterior a la recepción material de los fondos correspondientes a los mismos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Por el nacimiento del crédito a favor de la entidad, se cargará con abono a:

   a.1) Cuentas que correspondan según la naturaleza de los recursos recaudados por las entidades encargadas de la gestión de cobro.

   a.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», cuando así proceda de acuerdo con los procedimientos de aplicación de ingresos utilizados.

b) Se abonará, en el momento del cobro, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según corresponda.

Su saldo, deudor, recogerá el importe pendiente de ingresar.

443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.

Recoge derechos a cobrar con vencimiento a corto plazo procedentes de anulaciones por aplazamiento y fraccionamiento de derechos reconocidos en las cuentas 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y 431, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados».

Funcionará, a través de sus divisionarias, atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos de acuerdo con lo establecido en las normas de elaboración del balance.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo», salvo la subcuenta 4432, «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» que figurará en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y la subcuenta 4433, «Otras inversiones financieras», que figurará en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

   a.1) La cuenta 253, «Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas» o la subcuenta 2621, «Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento» a través de su divisionaria 4430, «Operaciones de gestión», por el traspaso del largo al corto plazo.

   a.2) La cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente», o 434, «Derechos anulados de presupuestos cerrados», a través de sus divisionarias, por la anulación del derecho presupuestario.

b) Se abonará, en el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o, a la cancelación anticipada del mismo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

Su saldo, deudor, recogerá el importe pendiente de vencimiento a corto plazo.

446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.

Recoge, cuando la entidad gestiona la construcción de inversiones para otras entidades, y la imputación de los ingresos derivados de la misma se efectúe en función del grado de avance de la construcción, la obra realizada durante un ejercicio y que se encuentra pendiente de certificar y por tanto de imputar al presupuesto de ingresos, al finalizar el mismo.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al menos al cierre del ejercicio, por la obra que se ha ejecutado en el mismo y que no ha sido certificada, con abono a la subcuenta 7070, «Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades».

b) Se abonará, una vez expedida la certificación correspondiente de la obra ejecutada en ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

449. Otros deudores no presupuestarios.

Recoge el resto de deudores no presupuestarios no incluidos en las cuentas anteriores.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por los pagos efectuados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b) Se abonará por los cobros efectuados, con cargo a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

Su saldo, deudor, recogerá lo pendiente de cobrar por este concepto.

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.

Este subgrupo tiene por objeto recoger aquellas actuaciones de liquidación y recaudación (gestión) de recursos de otros entes que realice la entidad sujeto de la contabilidad.

Este subgrupo sólo será de utilización por aquellas entidades que gestionen o administren recursos de otros entes públicos, en los términos mencionados en el párrafo anterior, existiendo dos posibles situaciones en cuanto a dicha utilización:

Situación 1: Entidad gestora de recursos de otros entes públicos que suministre a la entidad titular de los mismos la información necesaria para que todas las operaciones derivadas de la gestión realizada sean debidamente registradas en su contabilidad e incorporadas a su presupuesto cuando ello proceda.

En este caso la entidad gestora sólo usará las cuentas 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», con los movimientos que se establecen en la misma para esta situación, y 456, «Entes públicos, c/c. efectivo», cuando proceda.

Situación 2: Entidad gestora de recursos de otros entes públicos que no suministre a la entidad titular de los mismos, información relativa a las operaciones de gestión realizadas.

Cuando se dé esta situación, la entidad gestora usará todas las cuentas de este subgrupo, utilizando la cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», con los movimientos previstos para este caso.

450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.

Recoge los recursos liquidados de otros entes públicos, que deben ser recaudados por la entidad.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», por el reconocimiento de derechos a cobrar, así como por las rectificaciones de los saldos pendientes de cobro procedentes de ejercicios anteriores.

b) Se abonará con cargo a:

   b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la recaudación de recursos de otros entes públicos.

   b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

   b.3) La cuenta 451, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos anulados. Este asiento se realizará a través de su divisionaria 4510, «Por anulación de liquidaciones».

   b.4) La cuenta 458, «Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos», por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos cancelados, a través de sus divisionarias.

La suma del debe indicará el total de derechos a cobrar, por recursos de otros entes públicos, reconocidos durante el ejercicio, así como los pendientes de cobro en fin de ejercicio anterior. La de su haber, antes de la regularización, la recaudación durante el ejercicio, correspondiente a dichos derechos.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, los recursos de otros entes públicos liquidados y pendientes de recaudación.

451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.

Recoge las anulaciones de recursos contabilizados en la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», por anulación de liquidaciones, producidas como consecuencia de la anulación de liquidaciones o por devoluciones de ingresos.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

   a.1) La cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar», a través de su divisionaria 4510, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por anulación de liquidaciones», por la anulación de derechos reconocidos por anulación de liquidaciones.

   a.2) La cuenta 454, «Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos», por la anulación de derechos por devolución de ingresos a través de su divisionaria 4519, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos», una vez que se haya efectuado el pago de la devolución.

b) Se cargará con abono a:

   b.1) La cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por el saldo de su divisionaria 4510, «Por anulación de liquidaciones», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por anulación de liquidaciones.

   b.2) La cuenta 454, «Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por el saldo de su divisionaria 4519, «Por devolución de ingresos», como consecuencia de la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

c) Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá el total de derechos anulados durante el ejercicio, de recursos de otros entes públicos.

452. Entes públicos, por derechos a cobrar.

Es la contrapartida de la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos».

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», por el reconocimiento de los derechos a cobrar.

b) Se cargará con abono a:

   b.1) La cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por la recaudación de los derechos.

b.2) La subcuenta 4510, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por anulación de liquidaciones», por la anulación de derechos reconocidos por recursos de otros entes públicos por la anulación de liquidaciones.

b.3) La cuenta 458, «Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos», por las cancelaciones de derechos por cuenta de otros entes públicos como consecuencia de cobros en especie, insolvencias y otras causas y prescripción.

La suma de su haber indicará el importe total de los derechos reconocidos a cobrar por recursos de otros entes públicos. La de su debe, el importe de todas las liquidaciones recaudadas o canceladas, más las anuladas.

Su saldo, acreedor, recogerá la posición de la entidad frente a los otros entes públicos por los derechos reconocidos pendientes de recaudación.

453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.

Recursos recaudados por la entidad, por cuenta de otros entes públicos que constituyen un crédito a favor de los mismos.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Al cierre del ejercicio, su saldo acreedor, recogerá la deuda neta de la entidad con los entes públicos por cuya cuenta administra y recauda recursos.

El funcionamiento de esta cuenta dependerá de la situación en la que se encuentre la entidad respecto al suministro de información a los entes públicos titulares de los recursos que administra por su cuenta, pudiendo presentarse dos posibilidades:

Situación 1. Entidad gestora de recursos de otros entes públicos que suministre a la entidad titular de los mismos la información necesaria para que todas las operaciones derivadas de la gestión realizada sean debidamente registradas en su contabilidad e incorporadas a su presupuesto cuando ello proceda.

Cuando se dé esta circunstancia, esta cuenta presentará el siguiente movimiento:

a) Se abonará:

a.1) Por los cobros de derechos reconocidos por recursos de otros entes públicos, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

a.2) Por los cobros correspondientes a reintegros de los entes públicos a los que se administran recursos, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

a.3) Por la aplicación definitiva de los cobros a que se refieren los apartados anteriores, cuando éstos hubiesen quedado imputados transitoriamente en la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», con cargo a dicha cuenta.

b) Se cargará:

b.1) Por los pagos realizados como consecuencia de devoluciones de ingresos correspondientes a recursos de otros entes públicos, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b.2) Por el pago del importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuáles no se les efectúen entregas a cuenta de dicha recaudación, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b.3) Por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los que se les efectúen entregas a cuenta de dicha recaudación, en el momento de efectuar la liquidación definitiva de los respectivos ingresos, con abono a la cuenta 456, «Entes públicos, c/c. efectivo».

Situación 2. Entidad gestora de recursos de otros entes públicos que no suministre a la entidad titular de los mismos la información relativa a las operaciones de gestión realizadas. En este caso el movimiento será:

a) Se abonará:

a.1) Por el importe recaudado correspondiente a recursos de otros entes públicos, con cargo a la cuenta 452, «Entes públicos, por derechos a cobrar».

a.2) Por los cobros correspondientes a reintegro de los entes públicos a los que se administran recursos, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

a.3) Por la aplicación definitiva de los cobros a que se refiere el apartado anterior, cuando éstos hubiesen quedado imputados transitoriamente en la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», con cargo a dicha cuenta.

b) Se cargará:

b.1) Por el importe de las devoluciones de ingresos pagadas correspondientes a recursos de otros entes públicos, con abono a la cuenta 455, «Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago».

b.2) Por el pago del importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuáles no se les efectúen entregas a cuenta de dicha recaudación, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b.3) Por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los que se les efectúen entregas a cuenta de dicha recaudación, en el momento de efectuar la liquidación definitiva de los respectivos ingresos, con abono a la cuenta 456, «Entes públicos, c/c. efectivo».

454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.

Cuenta deudora que recoge las operaciones a que se refiere su denominación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la subcuenta 4519, «Derechos anulados por recursos de otros entes públicos. Por devolución de ingresos», por la anulación de derechos reconocidos por devolución de ingresos. Este asiento es simultáneo al de la realización del pago.

b) Se abonará con cargo a idéntica contrapartida, por su saldo, a la regularización en fin de ejercicio de las devoluciones de ingresos realizadas durante el mismo.

Su saldo deudor, antes de la regularización, recogerá las devoluciones de ingresos efectuadas durante el ejercicio.

455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.

Cuenta deudora que recoge la disminución del débito de la entidad frente a los entes públicos por cuenta de los que recauda recursos, como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidos.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de la devolución de ingresos, en el momento en que se dicte el acuerdo de devolución, con abono a la cuenta 457, «Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por el importe de las devoluciones satisfechas.

Su saldo, deudor, recogerá la minoración en la deuda recaudada por la entidad, como consecuencia de las devoluciones de ingresos reconocidas y pendientes de pago. Ha de ser igual al saldo acreedor de la cuenta 457, «Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos».

456. Entes públicos, c/c. efectivo.

Esta cuenta tiene por objeto reflejar la situación deudora o acreedora de los entes públicos por cuenta de los que se administran y recaudan recursos, como consecuencia de las entregas en efectivo que la entidad recaudadora les vaya efectuando durante el ejercicio a cuenta de la liquidación definitiva que proceda girar en función de la efectiva recaudación neta habida durante el mismo.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo», por la suma de sus saldos deudores, y en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo», por la correspondiente a sus saldos acreedores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de las entregas a cuenta efectuadas durante el ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes». Este mismo asiento se efectuará al hacer efectivos los saldos acreedores que resulten cuando las entregas a cuenta hayan sido inferiores al importe total de la recaudación.

b) Se abonará con cargo a:

   b.1) La cuenta 453, «Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar», por el importe de la recaudación anual obtenida, es decir, el saldo que en fin de ejercicio presente dicha cuenta 453, para los recursos correspondientes a entes públicos a los que se efectúan entregas a cuenta.

   b.2) La cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según corresponda, cuando las entregas a cuenta hayan sido superiores al importe de la recaudación líquida y proceda el reintegro de dichas cantidades, en el momento de efectuarse el mismo.

457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.

Cuenta acreedora que recoge el reconocimiento de la obligación de pagar o devolver cantidades indebidamente recaudadas, cuando se trate de ingresos por recursos de otros entes.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 455, «Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago», cuando se dicte el acuerdo de devolución de ingresos.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por las devoluciones pagadas.

b.2) La cuenta 455, «Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago», por las obligaciones que incurran en prescripción.

La suma de su haber indicará el total de obligaciones reconocidas por devoluciones de recursos de otros entes públicos, es decir, el total de acuerdos de devolución dictados en el ejercicio más aquellos que, dictados en ejercicios anteriores, se encontraban pendientes de pago al comienzo del mismo. La de su debe, las devoluciones canceladas durante el ejercicio, bien por pago, bien por prescripción.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes por devolución de recursos de otros entes públicos.

458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.

Recoge las cancelaciones de recursos contabilizados en la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», producidas como consecuencia de adjudicaciones de bienes en pago de deudas y otros cobros en especie, insolvencias y otras causas o prescripción.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 452, «Entes públicos por derechos a cobrar», por los derechos cancelados.

b) Se cargará, con abono a la cuenta 450, «Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos», en fin de ejercicio, por la regularización de derechos cancelados en especie, insolvencias y otras causas y prescripción.

Su saldo, acreedor, antes de la regularización, recogerá el total de derechos cancelados en especie, por insolvencias y otras causas, y por prescripción durante el ejercicio, de recursos de otros entes públicos.

47. Administraciones públicas.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.

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.

475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.

4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

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.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

Cuenta que presenta la posición deudora de la Hacienda Pública frente a la entidad, como consecuencia de la liquidación de IVA u otras causas.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.

Representa el exceso, en cada período impositivo, del IVA soportado y deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará, al efectuar la liquidación del impuesto, por la diferencia positiva entre el IVA soportado y deducible, y el IVA repercutido, con abono a la subcuenta 4720, «IVA soportado».

b) Se abonará con cargo a la subcuenta 4770, «IVA repercutido», cuando se compense en liquidaciones posteriores o bien, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», cuando se ejercite el derecho a la devolución.

Su saldo, deudor, recogerá el exceso de IVA soportado y deducible aún no compensado en liquidaciones sucesivas y cuya devolución no ha sido realizada.

4709. Hacienda Pública, deudor por otros conceptos.

Recoge créditos a favor de la entidad por causas distintas de las indicadas en las anteriores subcuentas.

Se cargará y abonará, con abono y cargo a las cuentas que corresponda según la naturaleza de las operaciones.

471. Organismos de Previsión Social, deudores.

Créditos a favor de la entidad, de los diversos Organismos de Previsión Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», al realizar los pagos.

b) Se abonará, por los ingresos efectuados, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según proceda.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en los correspondientes textos legales, que tenga carácter deducible.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4720. IVA soportado

a) Se cargará con abono a:

   a.1) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por el importe del IVA deducible cuando se devenga el impuesto.

   a.2) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», mediante asiento de signo negativo, por el importe del IVA deducible correspondiente a las operaciones anuladas.

   a.3) La cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», por las diferencias que resulten en el IVA deducible al practicarse las regularizaciones previstas en la regla de prorrata. Este asiento será positivo o negativo según el signo de las diferencias.

   a.4) La subcuenta 4770, «IVA repercutido», por el importe del IVA deducible, calculado conforme a las reglas del IVA en los casos de producción por la entidad de bienes para su propio inmovilizado, así como en los cambios de afectación de bienes.

b) Se abonará por el importe del IVA deducible que se compensa en la liquidación del período, con cargo a la subcuenta 4770, «IVA repercutido». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la subcuenta 4720, «IVA soportado», el importe del mismo se cargará a la subcuenta 4700, «Hacienda Pública, deudor por IVA».

475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.

Deudas a favor de la Hacienda Pública, por conceptos fiscales o de otra índole, pendientes de pago.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

Exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar dicho período, por el importe del mencionado exceso, con cargo a la subcuenta 4770, «IVA repercutido».

b) Se cargará, cuando se efectúe el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las liquidaciones positivas pendientes de ingreso en la Hacienda Pública.

4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por las retenciones practicadas, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo, generalmente, a la cuenta 557, «Formalización».

b) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

4759. Hacienda Pública, acreedor por otros conceptos.

Deudas con la Hacienda Pública, por causas distintas a las recogidas en las subcuentas anteriores.

Se abonará y cargará con cargo y abono a las cuentas que corresponda según la naturaleza de las operaciones.

476. Organismos de Previsión Social, acreedores.

Cantidades retenidas a los trabajadores, o en su caso satisfechas por éstos a la entidad, y que en un momento posterior han de ser entregadas a dichos Organismos de Previsión Social.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

   a.1) Generalmente, la cuenta 557, «Formalización», por las retenciones de las cuotas correspondientes al personal de la entidad.

   a.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», por el ingreso de las mencionadas cuotas en la entidad.

b) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en los correspondientes textos legales.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

4770. IVA repercutido.

IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

a) Se abonará con cargo a:

   a.1) La cuenta 440, «Deudores por IVA repercutido», por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto.

   a.2) La cuenta 440, «Deudores por IVA repercutido», en asiento de signo negativo, por el importe del IVA repercutido, correspondiente a operaciones anuladas.

   a.3) La subcuenta 4720, «IVA soportado», y, en su caso, a la cuenta de activo de que se trate, en los casos de producción por la entidad de bienes para su propio inmovilizado, y en los casos de cambio de afectación.

b) Se cargará, por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la liquidación del impuesto, con abono a la subcuenta 4720, «IVA soportado». Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la subcuenta 4770, «IVA repercutido», el importe del mismo se abonará a la subcuenta 4750, «Hacienda Pública, acreedor por IVA».

48. Ajustes por periodificación.

480. Gastos anticipados.

485. Ingresos anticipados a corto plazo.

480. Gastos anticipados.

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance, en el epígrafe VI, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza» que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza».

485. Ingresos anticipados a corto plazo.

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra que corresponden al siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a:

a.1) Las cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», que hayan registrado los ingresos a imputar al ejercicio posterior.

a.2) La cuenta 186, «Ingresos anticipados a largo plazo» por el traspaso del importe cuyo devengo vaya a producirse en el corto plazo.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza».

49. Deterioro de valor de créditos.

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.

Correcciones por deterioro de valor de los créditos y partidas a cobrar del subgrupo 43, «Deudores presupuestarios» y del subgrupo 44, «Deudores no presupuestarios».

490. Deterioro de valor de créditos.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, registrados en cuentas de los subgrupos 43, «Deudores presupuestarios», y 44, «Deudores no presupuestarios».

Minorará la partida del activo corriente del balance en la que figure el correspondiente derecho de cobro.

Se traspasará a la subcuenta 4902, «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», el importe de las correcciones de valor por deterioro que figure en las divisionarias de las cuentas 595, «Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» y 596, «Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando las inversiones financieras a que se refieren dichas correcciones se imputen, a su vencimiento, al presupuesto de ingresos de la entidad.

Asimismo, se traspasará a la subcuenta 4903, «Otras inversiones financieras», el importe de las correcciones de valor por deterioro que figure en las divisionarias de las cuentas 597, «Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo» y 598, «Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo», cuando las inversiones financieras a que se refieren dichas correcciones se imputen, a su vencimiento, al presupuesto de ingresos de la entidad.

Funcionará a través de sus divisionarias atendiendo al origen o a la naturaleza de los derechos.

Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existente en los saldos de deudores:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 698, «Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de sus divisionarias.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la dotación realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 798, «Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de sus divisionarias.

2. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de los riesgos que se vayan estimando, con cargo a la cuenta 698, «Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de sus divisionarias.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando desaparezca el riesgo, por el importe de la misma, con abono a la cuenta 798, «Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de sus divisionarias.

Grupo 5. Cuentas financieras.

Activos y pasivos financieros corrientes, excepto aquellos que deban figurar en el grupo 4, «Acreedores y deudores», periodificaciones financieras y provisiones a corto plazo.

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.

Recoge la financiación ajena obtenida a través de emisiones en masa de valores negociables que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

La parte de las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año de las cuentas correspondientes del subgrupo 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo».

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

Refleja las obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5000. Obligaciones y bonos a coste amortizado.

Recoge las obligaciones y bonos que en el momento de su emisión se hayan clasificado, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros», en la categoría de «Pasivos financieros al coste amortizado».

a) Se abonará:

   a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

   a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

   a.3) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se cargará:

   b.1) Por los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

   b.2) A la amortización de los valores, por su valor contable, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a rembolsar.

   Simultáneamente, la diferencia que, en caso de amortización anticipada, pueda existir entre el valor de reembolso y el valor contable se cargará a la subcuenta 6655,

«Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado», o se abonará a la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado», según su signo.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

5001. Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge las obligaciones y bonos que en el momento de su emisión se hayan clasificado, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración n.º 9, «Pasivos financieros», en la categoría de «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados».

a) Se abonará:

a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

a.2) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se cargará, al reembolso de los valores, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el importe a reembolsar.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Se abonará o se cargará con cargo o abono, respectivamente, a la subcuenta 6642, «Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y a la subcuenta 7642, «Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», por la variación que se produzca en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a los intereses devengados y a las diferencias de cambio.

502. Empréstitos y otras emisiones análogas por operaciones de tesorería.

Financiación ajena a corto plazo instrumentada mediante emisiones de valores negociables destinada a hacer frente a desfases transitorios de tesorería.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5020. Empréstitos y otras emisiones análogas por operaciones de tesorería a coste amortizado.

Recoge las emisiones de valores negociables que en el momento de su emisión se hayan clasificado, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros», en la categoría «Pasivos financieros a coste amortizado».

a) Se abonará:

a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) A la amortización de los valores, por su valor contable, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el efectivo de la emisión, y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la diferencia entre el valor de reembolso y el efectivo de la emisión.

Simultáneamente, la diferencia que, en caso de amortización anticipada, pueda existir entre el valor de reembolso y el valor contable se cargará a la subcuenta 6655, «Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado», o se abonará a la subcuenta 7655, «Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado», según su signo.

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

5021. Empréstitos por operaciones de tesorería a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge los empréstitos de valores negociables para operaciones de tesorería que en el momento de su emisión se hayan clasificado, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 9, «Pasivos financieros», en la categoría de «Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados».

a) Se abonará:

a.1) Por el efectivo recibido en el momento de su emisión, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

a.2) Con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se cargará a la amortización de los valores, por su valor contable, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el efectivo de la emisión, y a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la diferencia entre el valor de reembolso y el efectivo de la emisión.

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia

del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

d) Se abonará o se cargará con cargo o abono, respectivamente, a la subcuenta 6642, «Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y a la subcuenta 7642, «Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados», por la variación que se produzca en su valor razonable, salvo la parte correspondiente a los intereses devengados y a las diferencias de cambio.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

Recoge el importe de los intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio con vencimiento en el siguiente, con cargo a la cuenta 661, «Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas».

b) Se cargará, al vencimiento de los intereses y en la cancelación anticipada, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», o se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», como consecuencia del ajuste del valor de la deuda por intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de su liquidación o cancelación.

509. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas es análogo al señalado para las subcuentas 5000, «Obligaciones y bonos a coste amortizado», y 5001, «Obligaciones y bonos a valor razonable con cambios en resultados», respectivamente.

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.

Deudas cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo».

La parte de las deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe III, «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto, de las cuentas correspondientes del subgrupo 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

513. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Subvenciones reintegrables recibidas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

   a.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» por las cantidades percibidas.

   a.2) La cuenta que corresponda del subgrupo 94. «Ingresos por subvenciones» cuando una subvención no reintegrable se convierta en reintegrable por la parte pendiente de imputar a resultados y a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores» por el importe de la subvención que se hubiese imputado a resultados.

b) Se cargará:

   b.1) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones».

   b.2) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono, generalmente, de su saldo a las cuentas 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», o 942, «Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones».

514. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

Deudas contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por empréstitos y otras emisiones análogas emitidas por la entidad, con vencimiento no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 500, «Obligaciones y bonos a corto plazo», utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

Efectivo recibido de entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», según establezca la normativa aplicable.

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

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará, a la cancelación, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

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

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento en el siguiente, con cargo a la cuenta 663, «Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» a través de la subcuenta que corresponda.

b) Se cargará, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», o se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», como consecuencia del ajuste del valor de la deuda por intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de su liquidación.

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

Las contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año. Se incluirán las deudas por compra de inmovilizado y por arrendamiento financiero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) A la formalización de la deuda, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente» o a la cuenta de activo que corresponda.

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados o del derecho de uso sobre los mismos, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.4) Con cargo a la cuenta 663, «Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», a través de la divisionaria que corresponda, por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles, salvo que, en su caso, se hayan deducido del efectivo recibido en la emisión, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Por el importe cancelado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

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.

Financiación ajena no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, formando parte del epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

La parte de los pasivos a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año, excepto las destinadas a cubrir desfases transitorios de tesorería que se recogerán en la cuenta 521, «Deudas por operaciones de tesorería».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

   a.1) A la formalización de la deuda, por el importe recibido, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

   a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

   a.3) Con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

b) Se cargará:

   b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles que no se hayan deducido del efectivo recibido en la emisión, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

   b.2) Por el importe cancelado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

   b.3) Cuando la deuda sea asumida por otra entidad, con abono a la cuenta 752, «Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

521. Deudas por operaciones de tesorería.

Financiación ajena a corto plazo no instrumentada mediante valores negociables para hacer frente a desfases transitorios de tesorería.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) A la formalización de la deuda, por el importe recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido, con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones».

a.3) Con cargo a la divisionaria que corresponda de la cuenta 662, «Intereses de deudas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

b) Se cargará:

b.1) Por los costes de transacción directamente atribuibles que no se hayan deducido del efectivo recibido en la emisión, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

b.2) Por el importe cancelado, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la deuda al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.

Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades o particulares, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

a.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por las cantidades percibidas.

a.2) La cuenta que corresponda del subgrupo 94. «Ingresos por subvenciones» cuando una subvención no reintegrable se convierta en reintegrable por la parte pendiente de imputar a resultados y a la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores» por el importe de la subvención que se hubiese imputado a resultados.

b) Se cargará con abono a:

b.1) Generalmente, la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las subvenciones, con arreglo a los términos de su concesión.

b.2) Las cuentas 940, «Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta», 941, «Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», o 942, «Ingresos de subvenciones para la

financiación de operaciones financieras», o a cuentas del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones», si pierde su carácter reintegrable.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, «Activo no corriente», con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo a la cuenta 662, «Intereses de deudas», a través de la divisionaria que corresponda.

b) Se cargará por el importe cancelado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

Deudas con vencimiento no superior a un año con otras entidades en calidad de cedentes del uso de bienes, en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de reconocimiento y valoración.

a) Se abonará:

a.1) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2, «Activo no corriente».

a.2) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662, «Intereses de deudas», a través de la divisionaria que corresponda.

b) Se cargará por la cancelación total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables».

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, cuando según la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor razonable del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable e imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico-patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.

Recoge la valoración desfavorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se abonará por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, a las subcuentas 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», y 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», respectivamente.

5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

Intereses a pagar a corto plazo por operaciones de permuta financiera designados instrumentos de cobertura.

a) Se abonará, con cargo a la subcuenta 6628, «Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura», por el importe devengado durante el ejercicio.

b) Se cargará, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.

Su movimiento es análogo al de la subcuenta 5266, utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito incluidas las operaciones de tesorería.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con vencimiento en el siguiente, con cargo a la subcuenta 6625, «Intereses de deudas con entidades de crédito».

b) Se cargará, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», o se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», como consecuencia del ajuste del valor de la deuda por intereses al tipo de cambio vigente en la fecha de su liquidación.

528. Intereses a corto plazo de otras deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deben ser registrados en la cuenta 527, «Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 527, «Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito», utilizando como contrapartida la subcuenta 6626, «Intereses de otras deudas».

529. Otras deudas a corto plazo.

Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 520, «Deudas a corto plazo con entidades de crédito».

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 a corto plazo 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.

Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse en un plazo no superior a un año, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en otros subgrupos de este grupo. También se incluirán las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas entidades.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

La parte de las inversiones a largo plazo, con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en el corto plazo deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe IV, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o cancelación vaya a producirse en el corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo .

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades del grupo, que se vayan a extinguir en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias:

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5300. En entidades de derecho público

a) Se cargará con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

b) Se abonará:

   b.1) Por las devoluciones de aportaciones, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

   b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción a organismos públicos dependientes, con cargo a la cuenta correspondiente del bien. Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia

entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

5301. En sociedades mercantiles

a) Se cargará con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, en su caso, a la 539, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción, con cargo a la cuenta correspondiente del bien.

Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

b.3) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo y asociadas deje de tener tal calificación, con cargo a la cuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio», por su valor razonable. Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

b.4) Por el importe del deterioro hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

5302. En otras entidades

a) Se cargará con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

b) Se abonará por las devoluciones de aportaciones con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

531. Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades multigrupo y asociadas, cuya fecha esperada de extinción no sea superior al año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5310. En entidades de derecho público

a) Se cargará con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

b) Se abonará:

b.1) Por las devoluciones de aportaciones, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reversión de los bienes aportados en adscripción, con cargo a la cuenta correspondiente del bien. Al mismo tiempo, se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la diferencia entre el valor razonable del bien que revierte y el valor contable de la participación, según su signo.

5311. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas

a) Se cargará con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, en su caso, a la 539, «Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo y asociadas deje de tener tal calificación, con cargo a la subcuenta 5400, «Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta», por su valor razonable. Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

b.3) Por el importe del deterioro hasta el límite de los aumentos valorativos registrados en el patrimonio neto previos a ser entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la cuenta 891, «Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

5312. En otras entidades

a) Se cargará con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

b) Se abonará por las devoluciones de aportaciones con cargo generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6660, «Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se abonará la subcuenta 7660, «Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» por los posibles resultados negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

532. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, que tienen vencimiento o se esperan liquidar en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5320. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda que hayan sido clasificadas en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 7631, «Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de disponible para la venta, con abono a la subcuenta 5321, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo o asociadas disponibles para la venta».

a.5) Por la reclasificación desde la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, con abono a la subcuenta 5322, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados».

b) Se abonará:

b.1) Por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6661, «Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», o se

abonará la subcuenta 7661, «Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de disponible para la venta, con cargo a la subcuenta 5321, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

5321. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 7631, «Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con abono a la subcuenta 5320, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento».

Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el coste amortizado de los valores, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

a.5) En el momento del registro del deterioro del valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Por la reclasificación a la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con cargo a la subcuenta 5320, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», salvo la parte

correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y la parte correspondiente a los intereses devengados.

5322. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda clasificadas en la categoría activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Con abono a la cuenta 7631, «Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará:

b.1) Con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la enajenación o amortización de los valores.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento», con cargo a la subcuenta 5320, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y 6640, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

533. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos, distintos de los que deban figurar en el grupo 4, «Acreedores y deudores», incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, concedidos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a las cuentas de inmovilizado correspondientes, en el caso de créditos por enajenación de inmovilizado.

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la subcuenta 7632, «Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, al vencimiento o al reintegro total o parcial, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la subcuenta 6670, «Pérdidas de créditos incobrables. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», en caso de pérdidas por insolvencias.

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

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda y de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año.

a.2) La subcuenta 7631, «Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas» o la subcuenta 7632, «Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas», según corresponda, por los intereses devengados y no vencidos, en fin de ejercicio y en la cancelación anticipada.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de los intereses y a la enajenación o baja del activo de los valores o del crédito, según corresponda.

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», o se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», por las diferencias de cambio que se hayan producido hasta ese momento.

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

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, cuya distribución ha sido acordada por la entidad del grupo, multigrupo o asociada a que corresponden.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los dividendos acordados y no vencidos.

a.2) La cuenta 760, «Ingresos de participaciones en el patrimonio neto», por el importe devengado.

b) Se abonará, al inicio del período de reparto de dividendos, o por el cobro de los mismos, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

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

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

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

Efectivo entregado a entidades del grupo, multigrupo y asociadas en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará, a la cancelación, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará, por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la subcuenta 4002, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.», o a la divisionaria correspondiente de las cuentas 530, «Participaciones a corto plazo en entidades del grupo» o 531, «Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas», por los saldos pendientes, cuando se enajenen participaciones no desembolsadas totalmente.

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.

544. Créditos a corto plazo al personal.

545. Dividendo a cobrar.

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

548. Imposiciones a corto plazo.

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

5490. De activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

5491. De activos financieros disponibles para la venta.

Inversiones financieras, cualquiera que sea su forma de instrumentación, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año y no estén relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto aquéllas que deban figurar en la cuenta 577, «Activos líquidos equivalentes al efectivo».

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

La parte de las inversiones a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año deberá figurar en el activo del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación vaya a producirse a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 26, «Otras inversiones financieras a largo plazo».

540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto, acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, de sociedades mercantiles, que se esperen enajenar o extinguir en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5400. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de activos financieros disponibles para la venta que se esperen enajenar o extinguir en un plazo no superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con abono a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», por su traspaso a corto plazo.

a.4) Por la reversión del deterioro, con abono a la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

Además, en el caso de participaciones valoradas al coste, se cargará la subcuenta 6651, «Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste», o se abonará la subcuenta 7651, «Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6963, «Pérdidas por deterioro de participaciones en el patrimonio neto de otras entidades».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable en fin de ejercicio y en la cancelación, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

5401. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

a) Se cargará, a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», y, en su caso, a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

b) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y 6640, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados».

c) Se abonará por las enajenaciones, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 549, «Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo».

541. Valores representativos de deuda a corto plazo.

Inversiones en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5410. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda que hayan sido clasificadas en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de disponible para la venta, con abono a la subcuenta 5411, «Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta».

a.5) Por la reclasificación desde la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, con abono a la subcuenta 5412, «Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados».

b) Se abonará:

b.1) Por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente». Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6650, «Pérdidas en inversiones financieras a coste amortizado», o se abonará la subcuenta 7650, «Beneficios en

inversiones financieras a coste amortizado», por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de disponible para la venta, con cargo a la subcuenta 5411, «Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta».

c) Se cargará o abonará con abono o cargo a las cuentas 768, «Diferencias positivas de cambio», o 668, «Diferencias negativas de cambio», respectivamente, como consecuencia del ajuste del valor de la inversión al tipo de cambio vigente en la fecha de cierre del ejercicio o de la cancelación.

5411. Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda no clasificados en otras categorías, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

a.4) Por la reclasificación desde la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con abono a la subcuenta 5410, «Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento».

Al mismo tiempo, por la diferencia entre el valor razonable y el coste amortizado de los valores, se cargará la cuenta 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», o se abonará la cuenta 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», según su signo.

a.5) En el momento del registro del deterioro del valor, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono en la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

b) Se abonará:

b.1) Por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b.2) Por la reclasificación a la categoría de inversión mantenida a vencimiento, con cargo a la subcuenta 5410, «Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 800, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta», salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio asociadas al coste amortizado, que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias

positivas de cambio», según su signo, y la parte correspondiente a los intereses devengados.

5412. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados.

Recoge las inversiones en valores representativos de deuda clasificadas en la categoría activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

a) Se cargará:

a.1) A la suscripción o compra, por la contraprestación entregada, excluidos los intereses devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.2) Con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará:

b.1) Con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por la enajenación o amortización de los valores.

b.2) Por la reclasificación a la categoría de «Inversiones mantenidas hasta el vencimiento», con cargo a la subcuenta 5410, «Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento».

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, «Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», y 6640, «Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados», salvo la parte correspondiente a las diferencias de cambio que se registrarán en las cuentas 668, «Diferencias negativas de cambio», o 768, «Diferencias positivas de cambio», según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados.

542. Créditos a corto plazo.

Préstamos y otros créditos concedidos a terceros con vencimiento no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a las cuentas de inmovilizado correspondientes, en el caso de créditos que deban figurar en la subcuenta 5420, «Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado».

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 651, «Subvenciones», por la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable del crédito, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración n.º 8, «Activos financieros».

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

a.3) Con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos», por la imputación de la diferencia devengada entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la inversión. Cuando dicha diferencia sea negativa el asiento será el inverso.

b) Se abonará, al vencimiento o al reintegro total o parcial, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», y a la subcuenta 6671, «Pérdidas de créditos incobrables. Con otras entidades», en caso de pérdidas por insolvencias.

543. Activos por derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la entidad, cuyo vencimiento o fecha en la que se esperan liquidar no sea superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», y 6645, «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», respectivamente, cuando según la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables», el derivado deba valorarse por su valor razonable y dicha variación deba imputarse a la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio.

d) Se cargará o abonará, con abono o cargo, a las cuentas 910, «Beneficios por coberturas», y 810, «Pérdidas por coberturas», respectivamente, por la variación del valor del instrumento derivado que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando el derivado deba valorarse por su valor razonable e imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.

Recoge la valoración favorable para la entidad de los derivados financieros a los que no se aplique la contabilidad de coberturas.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la

cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

c) Se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, a las subcuentas 7646, «Beneficios en otros derivados financieros», y 6646, «Pérdidas en otros derivados financieros», respectivamente.

5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

Intereses a cobrar a corto plazo por operaciones de permuta financiera designados instrumentos de cobertura.

a) Se cargará, por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, con abono a la subcuenta 7628, «Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de intereses.

5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.

Su movimiento es análogo al de la subcuenta 5436, «Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura», utilizando como contrapartida la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos», en lugar de la 7628, «Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura».

544. Créditos a corto plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542, «Créditos a corto plazo».

545. Dividendo a cobrar.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», cuya distribución ha sido acordada por la sociedad a que corresponden.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los dividendos acordados y no vencidos.

a.2) La cuenta 760, «Ingresos de participaciones en el patrimonio neto», por el importe devengado.

b) Se abonará, al inicio del período de reparto de dividendos, o por el cobro de los mismos, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año.

a.2) La cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por los intereses devengados y no vencidos, en fin de ejercicio y en la cancelación anticipada.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de los intereses y a la enajenación o baja del activo de los valores.

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, «Diferencias positivas de cambio», o se cargará la cuenta 668, «Diferencias negativas de cambio», por las diferencias de cambio que se hayan producido hasta ese momento.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de los intereses devengados y no vencidos, en fin de ejercicio y en la cancelación anticipada, con abono a la subcuenta 7620, «Ingresos de créditos».

b) Se abonará con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», al vencimiento o cobro de intereses y al reintegro o baja del activo del crédito.

548. Imposiciones a corto plazo.

Saldos en bancos e instituciones de crédito formalizados por medio de cuenta a plazo o similares, con vencimiento no superior a un año. También se incluirán, con el debido desarrollo en subcuentas, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de las imposiciones a plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», a su formalización.

a.2) La cuenta 7620, «Ingresos de créditos», por los intereses devengados.

b) Se abonará, a la cancelación de la imposición, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de sociedades mercantiles, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se reflejen las correspondientes participaciones.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la adquisición o suscripción de las participaciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio».

b) Se cargará, por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a la divisionaria correspondiente de la cuenta 540, «Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio», por los saldos pendientes, cuando se enajenen participaciones no desembolsadas totalmente.

55. Otras cuentas financieras.

550. Cuentas corrientes no bancarias.

5500. Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos.

5509. Otras cuentas corrientes no bancarias.

554. Cobros pendientes de aplicación.

555. Pagos pendientes de aplicación.

556. Movimientos internos de tesorería.

557. Formalización.

558. Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación.

5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.

5584. Libramientos para pagos a justificar.

5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.

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

559. Otras partidas pendientes de aplicación.

Recoge otras cuentas financieras que no se clasifiquen en otros subgrupos.

550. Cuentas corrientes no bancarias.

Cuentas corrientes mantenidas con persona natural o jurídica que no sea banco, banquero o institución de crédito, ni deudor o acreedor que deba figurar en el grupo 4 «Acreedores y deudores».

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo», por la suma de los saldos que presenten las cuentas corrientes deudoras, y en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo», por la suma de los saldos que presenten las cuentas corrientes acreedoras.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende son los que seguidamente se indican.

5500. Cuentas corrientes no bancarias con entes públicos, por administración de recursos.

Cuentas corrientes con entes públicos que gestionen recursos de los que sea titular la entidad.

A través de esta cuenta se reflejarán, en la entidad titular de los recursos, las entregas a cuenta de la recaudación de los mismos que se reciban de los entes públicos que los gestionen, así como la liquidación definitiva que, en relación con dicha recaudación, se practique periódicamente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por las entregas a cuenta que se reciban. Este mismo asiento se efectuará por el cobro del saldo que resulte a favor de la entidad al realizar la liquidación definitiva de los recursos gestionados por otro ente público, por ser las entregas a cuenta inferiores al importe total de la recaudación.

b) Se cargará con abono a:

   b.1) La cuenta 4420, «Entes públicos deudores por recursos recaudados», al realizar la liquidación definitiva de los recursos gestionados por otro ente público, por el importe de la recaudación efectivamente obtenida.

   b.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», en el momento en que se efectúe el oportuno pago, cuando de la liquidación definitiva de los recursos gestionados por otro ente público resulte un importe de entregas a cuenta superior al de la recaudación efectivamente obtenida, procediendo el reintegro de la cantidad percibida en exceso.

Esta subcuenta sólo se utilizará por entidades que sean titulares de recursos cuya administración esté encomendada a otro ente público, siempre que este último suministre a la entidad titular de los recursos la información necesaria para que todas las operaciones derivadas de la gestión de dichos recursos sean debidamente registradas en su contabilidad e incorporadas a su presupuesto cuando ello proceda. A estos efectos, la anotación referida en el apartado b.1) se realizará tomando como base la información facilitada por el ente público gestor de los recursos relativa a la liquidación definitiva de los recursos recaudados.

5509. Otras cuentas corrientes no bancarias.

Cuentas corrientes no bancarias diferentes de las que se recogen en la subcuenta anterior.

Se cargará por las remesas o entregas de fondos efectuadas por la entidad y se abonará por las recepciones de fondos a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

554. Cobros pendientes de aplicación.

Cuenta acreedora destinada a recoger los cobros que se producen en la entidad y que no son aplicables a sus conceptos definitivos por ser esta aplicación provisional un trámite previo para su posterior aplicación definitiva.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a:

   a.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la realización de los cobros.

a.2) La cuenta 442, «Deudores por servicio de recaudación», por los cobros que se realicen en las entidades encargadas de la gestión de cobro, cuando se efectúe la contabilización de forma previa a la recepción de los fondos, de acuerdo con los procedimientos de gestión establecidos.

b) Se cargará con abono a la cuenta que corresponda en función de la naturaleza del cobro.

555. Pagos pendientes de aplicación.

Cuenta deudora que recoge los pagos realizados por la entidad cuando, excepcionalmente, se desconoce su origen, y en general, aquéllos que no pueden aplicarse definitivamente.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes».

b) Se abonará, por la aplicación definitiva del pago, en el momento de obtener dicha información, con cargo a la cuenta a la que deba imputarse.

556. Movimientos internos de tesorería.

Recoge el traslado de fondos entre distintas cuentas de tesorería de la entidad sujeto de la contabilidad.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la salida de fondos de la tesorería.

b) Se abonará con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por la entrada de los fondos procedentes de otras cuentas de tesorería.

Nota: La utilización de esta cuenta es opcional.

557. Formalización.

Cuenta destinada a recoger los cobros y pagos que se compensan sin existir movimiento real de efectivo.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por los cobros de dicha naturaleza, con abono a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.

b) Se abonará, por los pagos de dicha naturaleza, con cargo a la cuenta que deba servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que los origina.

Su saldo será siempre cero.

Nota: La utilización de esta cuenta es opcional.

558. Provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Recoge la situación y los movimientos de los fondos librados para pagos a justificar y anticipos de caja fija, a favor de cajeros pagadores integrados orgánicamente en la entidad contable.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe III, «Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo».

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5580. Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación.

Recoge los fondos para pagos a justificar que hayan sido utilizados y de los que se encuentre pendiente de aprobar la correspondiente cuenta justificativa.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a las subcuentas 5740, «Caja. Pagos a justificar», o 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», según corresponda.

b) Se abonará, una vez aprobada la cuenta justificativa, con cargo a la cuenta representativa del gasto realizado, o a la subcuenta 5586, «Gastos realizados con provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación», en caso de gastos que ya se hubieran reconocido.

Su saldo deudor, recoge el importe de los pagos realizados con fondos librados a justificar cuya cuenta justificativa se encuentre pendiente de aprobación.

5581. Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.

Recoge el importe de los fondos del anticipo de caja fija utilizado y que se encuentra pendiente de justificación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por los pagos realizados, con abono a las subcuentas 5741, «Caja. Anticipos de caja fija», o 5751, «Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija», según corresponda.

b) Se abonará, a la reposición del anticipo de caja fija, con cargo a la cuenta representativa del gasto realizado o a la cuenta 413, «Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto», en caso de gastos que ya se hubiesen reconocido.

Su saldo deudor, recoge el importe de los pagos realizados con cargo al anticipo de caja fija que se encuentren pendientes de justificar.

5584. Libramientos para pagos a justificar.

Recoge los libramientos presupuestarios expedidos de fondos a justificar que estén pendientes de pago, así como los reintegros de las cantidades entregadas a justificar que estén pendientes de aplicar a presupuesto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, con abono a:

a.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la tramitación de la propuesta de pago correspondiente a libramientos de fondos con el carácter de pagos a justificar.

El asiento anterior tendrá signo negativo por los reintegros de las cantidades no invertidas o no justificadas por los perceptores de fondos librados a justificar, cuando se apliquen al presupuesto de gastos.

a.2) Las subcuentas 5740, «Caja. Pagos a justificar», o 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», según corresponda, por el reintegro de las cantidades no invertidas o no justificadas por los perceptores de fondos librados a justificar.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) Las subcuentas 5740, «Caja. Pagos a justificar», o 5750, «Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar», según corresponda, a la recepción en la caja o cuenta restringida de pagos de los fondos procedentes de libramientos para pagos a justificar.

b.2) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», a través de sus divisionarias, por los reintegros de las cantidades no invertidas o no justificadas por los perceptores de fondos librados a justificar, cuando se apliquen al presupuesto de ingresos.

Su saldo deudor recoge el importe de los libramientos expedidos para provisiones de fondos a justificar que no hayan sido hechos efectivos y, por tanto, no se haya producido el ingreso de los mismos en la cuenta corriente restringida de pagos y el importe de los reintegros efectuados por los perceptores de fondos librados a justificar pendientes de aplicar al presupuesto.

5585. Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago.

Recoge los libramientos expedidos para la reposición de anticipos de caja fija que estén pendientes de pago.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la tramitación de la propuesta de pago correspondiente a libramientos para la reposición del anticipo de caja fija.

b) Se abonará, con cargo a

b.1) Las subcuentas 5741, «Caja. Anticipos de caja fija», o 5751, «Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija», según corresponda, a la recepción en la caja o cuenta restringida de pagos de los fondos procedentes de reposiciones de anticipos de caja fija.

b.2) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por la cancelación del anticipo de caja fija.

Su saldo deudor recoge el importe de los libramientos expedidos para la reposición de anticipos de caja fija que no hayan sido hechos efectivos y por tanto, no se haya producido el ingreso de los mismos en la caja o cuenta restringida de pagos.

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

Recoge los gastos y otras adquisiciones realizadas por los perceptores de fondos librados a justificar que a fin de ejercicio se encuentren pendientes de justificación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por los gastos realizados pendientes de aprobar a fin de ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza» o de balance representativas del gasto presupuestario realizado.

b) Se cargará, con abono a la subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación», una vez aprobada la cuenta justificativa.

Su saldo, acreedor, recoge los gastos realizados con cargo a libramientos a justificar cuya cuenta justificativa se halle pendiente de aprobación.

559. Otras partidas pendientes de aplicación.

Cuenta que recoge los cobros, cuando se desconoce su origen y si son o no presupuestarios y, en general, los que no pueden aplicarse definitivamente por causas distintas a las previstas en otras cuentas.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe IV, «Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo».

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», o a la cuenta 554, «Cobros pendientes de aplicación», según proceda, por los cobros, cuya aplicación definitiva se desconoce.

b) Se cargará con abono a la cuenta a que debe imputarse el cobro, en el momento de obtener esta información, por la aplicación definitiva del mismo.

56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación.

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

567. Gastos financieros pagados por anticipado.

568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo o activo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18, «Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo y ajustes por periodificación a largo plazo», y 27, «Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo».

560. Fianzas recibidas a corto plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 778, «Ingresos excepcionales», por el incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», según establezca la normativa aplicable.

561. Depósitos recibidos a corto plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe II, «Deudas a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la constitución, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se cargará, a la cancelación, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», a la cancelación de la fianza, según proceda.

b.2) La cuenta 678, «Gastos excepcionales», por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe V, «Inversiones financieras a corto plazo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según establezca la normativa aplicable.

b) Se abonará, a la cancelación, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o a cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», según proceda.

567. Gastos financieros pagados por anticipado.

Gastos financieros pagados por la entidad que corresponden al ejercicio siguiente.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe VI, «Ajustes por periodificación».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66, «Gastos financieros», que hayan registrado los gastos financieros a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.

Ingresos financieros cobrados por la entidad y que corresponden al ejercicio siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance en el epígrafe V, «Ajustes por periodificación corto plazo».

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76, «Ingresos financieros», que hayan registrado los ingresos financieros a imputar al ejercicio posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

57. Efectivo y activos líquidos equivalentes.

570. Caja operativa.

571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.

573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación.

574. Caja restringida.

5740. Caja. Pagos a justificar.

5741. Caja. Anticipos de caja fija.

575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.

5750. Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar.

5751. Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija.

5759. Otras cuentas restringidas de pagos.

577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe VII, «Efectivo y otros activos líquidos equivalentes».

570. Caja operativa.

Disponibilidades de medios líquidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, a la entrada de medios líquidos, con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará, a su salida, con cargo a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al pago.

571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.

Saldos a favor de la entidad en cuentas operativas, de disponibilidad inmediata, en bancos e instituciones de crédito.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por las entradas de efectivo o por las transferencias recibidas, con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará, por la disposición total o parcial del saldo, con cargo a las cuentas que hayan de servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que da lugar al pago.

573. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de recaudación.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de recaudación.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por las entradas de efectivo, con abono a las cuentas que hayan de servir de contrapartida según la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se abonará, por los traspasos realizados, con cargo a la cuenta que corresponda de este mismo subgrupo.

574. Caja restringida.

Disponibilidades líquidas destinadas a pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5740. Caja. Pagos a justificar.

Disponibilidades líquidas destinadas a pagos a justificar.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, con abono a la subcuenta 5584, «Libramientos para pagos a justificar», por los fondos recibidos para pagos a justificar en efectivo.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación», por los pagos realizados.

b.2) La subcuenta 5584, «Libramientos para pagos a justificar» por el reintegro de las cantidades no invertidas o no justificadas.

5741. Caja. Anticipos de caja fija.

Disponibilidades líquidas destinadas a anticipos de caja fija.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a:

a.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes» por la constitución del anticipo de caja fija.

a.2) La subcuenta 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago», por las reposiciones del anticipo.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La subcuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», por los pagos realizados.

b.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el reintegro de fondos al cancelarse el anticipo de caja fija.

575. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas restringidas de pagos.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de provisiones de fondos para pagos a justificar y anticipos de caja fija.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

5750. Bancos e instituciones de crédito. Pagos a justificar.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de pagos para la realización de pagos a justificar:

a) Se cargará con abono a la subcuenta 5584, «Libramientos para pagos a justificar», por las entradas de fondos provenientes de la cuenta operativa por los libramientos expedidos a justificar.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La subcuenta 5580, «Provisiones de fondos para pagos a justificar pendientes de justificación», por los pagos realizados.

b.2) La subcuenta 5584, «Libramientos para pagos a justificar» por el reintegro de las cantidades no invertidas o no justificadas.

5751. Bancos e instituciones de crédito. Anticipos de caja fija.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas de pagos de anticipos de caja fija.

a) Se cargará con abono a:

a.1) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes» por la constitución del anticipo de caja fija.

a.2) La subcuenta 5585, «Libramientos para la reposición de anticipos de caja fija pendientes de pago», por las reposiciones del anticipo.

b) Se abonará con cargo a:

b.1) La subcuenta 5581, «Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación», por los pagos realizados.

b.2) Cuentas del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes», por el reintegro de fondos al cancelarse el anticipo de caja fija.

5759. Otras cuentas restringidas de pagos.

Saldos a favor de la entidad en cuentas restringidas para pagos específicos.

a) Se cargará, por las entradas de fondos, con abono a la cuenta del subgrupo 57, «Efectivo y activos líquidos equivalentes» que corresponda.

b) Se abonará, por la disposición total o parcial del saldo, con cargo a las cuentas que hayan de servir de contrapartida de acuerdo con la naturaleza de la operación que dé lugar al pago.

577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

Inversiones financieras de gran liquidez, que cumplan todas las condiciones siguientes:

- Se realizan con el objetivo de rentabilizar excedentes temporales de efectivo y forman parte de la gestión normal de la liquidez de la entidad.

- En el momento de su formalización tienen un vencimiento no superior a 3 meses.

- Son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo sin incurrir en penalizaciones significativas.

- No están sujetas a riesgo de cambios en su valor.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se cargará, por su precio de adquisición, con abono, generalmente, a la cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», o a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se cargará, por los intereses explícitos o implícitos devengados, con abono, generalmente, a la cuenta 769, «Otros ingresos financieros».

c) Se abonará por el importe recibido en el momento de la enajenación o liquidación de la inversión, con cargo, generalmente, a la cuenta 571, «Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas», o a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

58. Provisiones a corto plazo.

582. Provisión a corto plazo para responsabilidades.

583. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos.

588. Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones.

589. Otras provisiones a corto plazo.

Recoge las provisiones incluidas en el subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo», cuya cancelación se prevea en el corto plazo, así como las provisiones que en el momento de su reconocimiento se espera tener que cancelar en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance en el epígrafe I, «Provisiones a corto plazo».

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo».

585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos .

Recoge las devoluciones de impuestos y de otros ingresos que la entidad espera realizar en un plazo no superior a un año, respecto de las que existe incertidumbre sobre su importe exacto o sobre su vencimiento.

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe estimado de las devoluciones de ingresos que la entidad debe realizar, con cargo a las cuentas correspondientes de los grupos 6, «Compras y gastos por naturaleza», y 7, «Ventas e ingresos por naturaleza».

b) Se cargará con abono a:

b.1) La cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», en el momento en que se dicte el acuerdo de devolución de ingresos.

b.2) La subcuenta 7955, «Exceso de provisión para devolución de ingresos», por la diferencia positiva entre el importe de la provisión existente a fin de ejercicio anterior y los importes efectivamente devueltos con cargo a la misma.

59. Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo.

594. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5940. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

5941. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

5942. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

595. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

5951. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

596. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

5961. Deterioro de valor de fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5962. Deterioro de valor de depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

5970. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento.

5971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

598. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo.

5980. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

5981. Deterioro de valor de fianzas constituidas a corto plazo.

5982. Deterioro de valor de depósitos constituidos a corto plazo.

Recoge las correcciones de valor motivadas por las pérdidas por deterioro de los activos financieros incluidos en este grupo.

Se traspasará a este subgrupo el importe de las correcciones de valor por deterioro de las inversiones financieras a largo plazo, que figuran en el subgrupo 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», cuando dichas inversiones se traspasen a este grupo.

Las cuentas de este subgrupo minorarán en el activo corriente del balance la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

594. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado que se deba imputar a resultados, con cargo a la cuenta 696, «Pérdidas por deterioro de participaciones», a través de la divisionaria correspondiente.

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La cuenta 796, «Reversión del deterioro de participaciones», a través de la divisionaria correspondiente, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La correspondiente cuenta del subgrupo 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

595. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6970, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La subcuenta 7970, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La divisionaria correspondiente de la cuenta 532, «Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

596. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos concedidos y fianzas y depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la correspondiente divisionaria de la cuenta 698, «Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La cuenta 798, «Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de la divisionaria que corresponda, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La cuenta o subcuenta representativa del correspondiente activo financiero, cuando se cancelen o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de saldo que resulte incobrable.

597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6971, «Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La subcuenta 7971, «Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades», cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La divisionaria correspondiente de la cuenta 541, «Valores representativos de deuda a corto plazo», cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

598. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a corto plazo.

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos concedidos y fianzas y depósitos constituidos a corto plazo en entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la correspondiente subcuenta de la cuenta 698, «Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras».

b) Se cargará, con abono a:

b.1) La cuenta 798, «Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras», a través de la divisionaria que corresponda, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro.

b.2) La cuenta o subcuenta representativa del correspondiente activo financiero, cuando se cancelen o cuando se den de baja del activo por insolvencia definitiva del deudor y, en este último caso, por la parte de saldo que resulte incobrable.

Grupo 6. Compras y gastos por naturaleza.

Aprovisionamientos de mercaderías y demás bienes adquiridos por la entidad para revenderlos, bien sea sin alterar su forma o sustancia, o previa adaptación, transformación o construcción.

Comprende las cuentas destinadas a recoger, de acuerdo con su naturaleza o destino, los gastos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de los subgrupos 60, «Compras», y 61, «Variación de existencias», son orientativos, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

En general todas las cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio»; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia a los motivos de cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. Compras.

600. Compras de mercaderías.

601. Compras de materias primas.

602. Compras de otros aprovisionamientos.

605. Compras de activos adquiridos para otras entidades.

607. Trabajos realizados por otras entidades.

600/601/602/605/607. Compras de.../Trabajos realizados por otras entidades.

Recogen el aprovisionamiento de mercaderías y demás bienes incluidos en los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias primas», y 32, «Otros aprovisionamientos», destinados a la venta o a ser consumidos durante el ejercicio económico.

También recogen las adquisiciones de bienes incluidos en el subgrupo 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades», cuando tales activos no se construyan directamente por la entidad gestora.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán, por el importe de las compras, a la recepción de la mercancía, o a su puesta en camino si se transporta por cuenta de la entidad, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», y 41, «Acreedores no presupuestarios».

En particular, la cuenta 607, «Trabajos realizados por otras entidades», se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras entidades.

61. Variación de existencias.

610. Variación de existencias de mercaderías.

611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

610/611/612. Variación de existencias de...

Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, «Comerciales», 31, «Materias primas», y 32, «Otros aprovisionamientos».

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, «Comerciales»,

31, «Materias primas», y 32, «Otros aprovisionamientos». El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

62. Servicios exteriores.

620. Gastos de investigación y desarrollo.

621. Arrendamientos y cánones.

622. Reparaciones y conservación.

623. Servicios de profesionales independientes.

624. Transportes.

625. Primas de seguros.

626. Servicios bancarios y similares.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

628. Suministros.

629. Comunicaciones y otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en el subgrupo 60, «Compras» o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras.

Las cuentas del subgrupo se cargarán con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios», por el reconocimiento de la obligación.

620. Gastos de investigación y desarrollo.

Recoge, entre otros, los gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a empresas, universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica.

621. Arrendamientos y cánones.

Importe de los gastos, devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes, muebles e inmuebles, así como las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o de la propiedad intelectual.

622. Reparaciones y conservación.

En esta cuenta se contabilizarán los gastos de sostenimiento de los bienes contabilizados en el grupo 2, «Activo no corriente», siempre que sean por cuenta de la entidad.

623. Servicios de profesionales independientes.

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la entidad.

Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

624. Transportes.

Transportes a cargo de la entidad, realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

625. Primas de seguros.

Cantidades devengadas por la entidad en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal, que deben contabilizarse dentro de la cuenta 642, «Cotizaciones sociales a cargo del empleador», cuando se trate de cuotas a los distintos regímenes de seguridad social, 643, «Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones», por el importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte y en la 644, «Otros gastos sociales», cuando lo sean por seguros sobre la vida, enfermedad, etc; contratados por la entidad con otras entidades.

626. Servicios bancarios y similares.

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Gastos de divulgación, edición, catálogos, repertorios y cualquier otro medio de propaganda y publicidad conducente a informar a los ciudadanos de los servicios de la entidad, campañas de divulgación, orientación y de fomento o promoción cultural, artística y comercial; las campañas informativas sobre gastos e ingresos públicos, emisión de deuda pública; seguridad vial; medicina preventiva y alimentación; y, en general, las que tiendan a propiciar el conocimiento y colaboración de los servicios públicos, a través de los diversos medios de comunicación social.

628. Suministros.

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Comunicaciones y otros servicios.

Gastos de teléfono, télex, telégrafo y correos u otro medio de comunicación, así como aquellos gastos no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la entidad, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

63. Tributos.

631. Tributos.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

631. Tributos.

En esta cuenta se contabilizan los tributos exigidos a la entidad cuando ésta sea contribuyente, excepto si los tributos deben contabilizarse en otras cuentas, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.

Se cargarán con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», al reconocimiento de la obligación.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

Aumento de los gastos por impuestos indirectos que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

Recoge el importe de las diferencias negativas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de prorrata.

Se cargará, por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

Simultáneamente, se realizarán dos asientos consecutivos. Primero se cargará la cuenta 472, «Hacienda Pública, IVA soportado», a través de sus divisionarias, con abono a la cuenta 410 «Acreedores por IVA soportado». Este asiento es de signo negativo. En segundo lugar se cargará la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», con abono a la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado».

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

Disminución de los gastos por impuestos indirectos que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

Recoge el importe de las diferencias positivas que resulten en el IVA soportado deducible, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la regla de la prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

   Simultáneamente, se realizarán dos asientos consecutivos. Primero se cargará la cuenta 472, «Hacienda Pública IVA soportado», a través de sus divisionarias, con abono a la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado». En segundo lugar, se cargará la cuenta 410, «Acreedores por IVA soportado», con abono a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargará, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

64. Gastos de personal y prestaciones sociales.

640. Sueldos y salarios.

641. Indemnizaciones.

642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador.

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

644. Otros gastos sociales.

645. Prestaciones sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de seguridad social y de pensiones del personal a su servicio y los demás gastos de carácter social del personal dependiente de la misma.

Las cuentas de este subgrupo se cargarán, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», por el reconocimiento de la obligación.

640. Sueldos y salarios.

Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal que preste sus servicios en la entidad.

641. Indemnizaciones.

Cantidades que se entregan al personal de la entidad para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador.

Recoge las aportaciones de la entidad, sujeto de la contabilidad, a los distintos regímenes de seguridad social y de pensiones del personal a su servicio.

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

Importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte, en relación con el personal de la entidad.

644. Otros gastos sociales.

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal, o voluntariamente, por la entidad.

Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; formación y perfeccionamiento del personal cuando contrate con servicios del exterior; becas para estudio; transporte del personal a su centro o lugar de trabajo; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc.

645. Prestaciones sociales.

Recoge las pensiones de jubilación y supervivencia que, con arreglo a la legislación correspondiente, causan en su favor o en el de sus familiares los funcionarios, así como las pensiones excepcionales entregadas a título personal, y haberes de excedentes forzosos, y en general, aquellas prestaciones que satisface la entidad, siempre que no se consideren remuneraciones al personal.

Las pensiones a personas que no son consecuencia de prestaciones previas de los beneficiarios, se imputarán a la cuenta 650, «Transferencias».

65. Transferencias y subvenciones.

650. Transferencias.

6500. A la entidad o entidades propietarias.

6501. Al resto de entidades.

651. Subvenciones.

6510. A la entidad o entidades propietarias.

6511. Al resto de entidades.

650. Transferencias.

Las que tienen por objeto una entrega dineraria o en especie sin contraprestación directa por parte de los beneficiarios, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará con abono a:

a) Generalmente, la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente», en el momento que la transferencia sea vencida, líquida y exigible.

b) La cuenta que corresponda según la naturaleza del bien que se entrega, en el caso de transferencias en especie.

651. Subvenciones.

Las que tienen por objeto una entrega dineraria o en especie sin contraprestación 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.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 650, «Transferencias».

66. Gastos financieros.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.

662. Intereses de deudas.

6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.

6626. Intereses de otras deudas.

6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.

6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

66451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.

66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.

66453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.

66454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.

66459. De transacciones previstas que no se produzcan.

6646. Pérdidas en otros derivados financieros.

665. Pérdidas en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.

6650. Pérdidas en inversiones financieras a coste amortizado.

6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.

6655. Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado.

666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

667. Pérdidas de créditos incobrables.

6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6671. Con otras entidades.

668. Diferencias negativas de cambio.

669. Otros gastos financieros.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14, «Provisiones a largo plazo», y 58, «Provisiones a corto plazo».

661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio, correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, que no hayan sido adquiridos por entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos los intereses que correspondan a la imputación, según el método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

Se cargará:

a) Al devengo de los intereses con abono a cuentas del subgrupo 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», o del subgrupo 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo».

En caso de que la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda fuese negativa, el asiento será el inverso.

b) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

662. Intereses de deudas.

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará:

a) Al devengo de los intereses con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», y 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos».

b) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio, correspondientes a deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará:

a) Al devengo de los intereses con abono a cuentas de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de todos los instrumentos financieros clasificados en las categorías de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, activos financieros disponibles para la venta y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros clasificados en esta categoría con abono a la subcuenta 5401, «Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados».

Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1 de la norma de reconocimiento y valoración número 10 «Coberturas contables», se cargará por la disminución

en el valor razonable de los activos cubiertos con abono a la cuenta representativa de dichos activos.

6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Se cargará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación de los activos financieros clasificados en esta categoría, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, «Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se cargará por el incremento en el valor razonable de los pasivos financieros clasificados en esta categoría con abono a la correspondiente cuenta del pasivo.

6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

66451/66452/66453/66454. De coberturas de.

Se cargarán:

a) Por el importe que resulte de aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2630, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», o 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe negativo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la subcuenta 9110, «Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial».

66459. De transacciones previstas que no se produzcan.

Se cargará con abono a la subcuenta 9110, «Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial», por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe negativo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, cuando la entidad no espere que tenga lugar la transacción prevista cubierta.

6646. Pérdidas en otros derivados financieros.

Se cargará por la disminución en el valor razonable del derivado financiero con abono a las subcuentas 1761, «Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo», 2631, «Activos por otros derivados financieros a largo plazo», 5261, «Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo» o 5431, «Activos por otros derivados financieros a corto plazo».

665. Pérdidas en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas valorados al coste amortizado o al coste cuando se trate de activos financieros disponibles para la venta para los que no se puede determinar un valor razonable fiable, excepto las pérdidas de créditos que deban figurar en la cuenta 667, «Pérdidas de créditos incobrables».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», 17, «Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», 26, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 50, «Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo», 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos» y 54, «Inversiones financieras a corto plazo».

666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto las que deban registrarse en la cuenta 664, «Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 25, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

667. Pérdidas de créditos incobrables.

Pérdidas producidas por insolvencias firmes y por prescripción de créditos concedidos y de otros derechos de cobro.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará por la pérdida producida con abono a la cuenta representativa del crédito o derecho de cobro o, en el caso de pérdidas de derechos de cobro presupuestarios, la cuenta 438, «Derechos cancelados de presupuesto corriente» o a la cuenta 439, «Derechos cancelados de presupuestos cerrados», a través de sus correspondientes divisionarias, según proceda.

668. Diferencias negativas de cambio.

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se cargará con abono a las cuentas representativas de los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, por el importe de las diferencias negativas calculadas al cierre del ejercicio o en el momento de su baja en cuentas, enajenación o cancelación.

669. Otros gastos financieros.

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se cargará, por el importe de los gastos incurridos, con abono, generalmente, a la cuenta 400, «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente».

67. Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

673. Pérdidas procedentes del patrimonio público del suelo.

674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.

676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.

678. Gastos excepcionales.

670/671/672/673/674. Pérdidas procedentes de.

Pérdidas producidas en general por la enajenación del inmovilizado intangible, el material, las inversiones inmobiliarias, el patrimonio público del suelo, y los activos en estado de venta, o por la baja en inventario total o parcial como consecuencia de depreciaciones irreversibles de dichos activos o con motivo de las reclasificaciones que se realicen entre ellos.

Se cargarán, por la pérdida producida, con abono a las cuentas de los subgrupos 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», 22, «Inversiones inmobiliarias», 24, «Patrimonio público del suelo», o 38, «Activos en estado de venta» que correspondan.

676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

Se cargará, por la pérdida producida, con abono a la cuenta correspondiente según la naturaleza de la disminución.

678. Gastos excepcionales.

Pérdidas y gastos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», ni del grupo 8, «Gastos imputados al patrimonio neto».

Se incluirán, en todo caso, las sanciones y multas, los producidos por inundaciones y otros accidentes, incendios, indemnizaciones a terceros y la pérdida o reducción de fianzas constituidas.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará, por el importe de los gastos excepcionales, con abono a la cuenta que corresponda según la naturaleza de los mismos.

68. Dotaciones para amortizaciones.

680. Amortización del inmovilizado intangible.

6800. Amortización de inversión en investigación.

6801. Amortización de inversión en desarrollo.

6803. Amortización de propiedad industrial e intelectual.

6806. Amortización de aplicaciones informáticas.

6807. Amortización de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

6809. Amortización de otro inmovilizado intangible.

681. Amortización del inmovilizado material.

6810. Amortización de terrenos y bienes naturales.

6811. Amortización de construcciones.

6812. Amortización de infraestructuras.

6813. Amortización de bienes del patrimonio histórico.

6814. Amortización de maquinaria y utillaje.

6815. Amortización de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

6816. Amortización de mobiliario.

6817. Amortización de equipos para procesos de información.

6818. Amortización de elementos de transporte.

6819. Amortización de otro inmovilizado material.

682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

6820. Amortización de inversiones en terrenos.

6821. Amortización de inversiones en construcciones.

684. Amortización del Patrimonio público del suelo.

6840. Amortización de terrenos del Patrimonio público del suelo.

6841. Amortización de construcciones del Patrimonio público del suelo.

6489. Amortización de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

680/681/682/684. Amortización de.

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material por su utilización, por las inversiones inmobiliarias y el patrimonio público del suelo.

Funcionarán a través de sus divisionarias.

Se cargarán, por la dotación del ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 28, «Amortización acumulada del inmovilizado».

69. Pérdidas por deterioro.

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.

6903. Pérdidas por deterioro de propiedad industrial e intelectual.

6906. Pérdidas por deterioro de aplicaciones informáticas.

6907. Pérdidas por deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

6909. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado intangible.

691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.

6910. Pérdidas por deterioro de terrenos y bienes naturales.

6911. Pérdidas por deterioro de construcciones.

6912. Pérdidas por deterioro de infraestructuras.

6913. Pérdidas por deterioro de bienes del patrimonio histórico.

6914. Pérdidas por deterioro de maquinaria y utillaje.

6915. Pérdidas por deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

6916. Pérdidas por deterioro de mobiliario.

6917. Pérdidas por deterioro de equipos para proceso de información.

6918. Pérdidas por deterioro de elementos de transporte.

6919. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado material.

692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.

6920. Pérdidas por deterioro de inversiones en terrenos.

6921. Pérdidas por deterioro de inversiones en construcciones.

693. Pérdidas por deterioro del Patrimonio público del suelo.

6930. Pérdidas por deterioro de terrenos del Patrimonio público del suelo.

6931. Pérdidas por deterioro de construcciones del Patrimonio público del suelo.

6939. Pérdida por deterioro de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

694. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

6940. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.

6941. Pérdidas por deterioro de mercaderías.

6942. Pérdidas por deterioro de materias primas.

6943. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.

6948. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones.

6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en el patrimonio neto de otras entidades.

697. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda.

6970. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6971. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.

698. Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras.

6980. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6981. Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6982. Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6983. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades.

6984. Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en otras entidades.

6985. Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en otras entidades.

690/691/692/693. Pérdidas por deterioro de.

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible, en el material, en las inversiones inmobiliarias y en el Patrimonio público del suelo.

Funcionarán a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 290, «Deterioro de valor del inmovilizado intangible», 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias» y 293, «Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo», respectivamente.

694. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

Esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias.

La definición y movimiento de todas las divisionarias salvo la subcuenta 6948, «Pérdida por deterioro de activos en estado de venta», son los siguientes:

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por el deterioro de carácter reversible en las existencias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a cuentas del subgrupo 39, «Deterioro de valor de las existencias y otros activos en estado de venta».

La definición y el movimiento de la subcuenta 6948, «Pérdida por deterioro de activos en estado de venta», es el siguiente:

Recoge la corrección valorativa por deterioro de carácter reversible de los activos en estado de venta.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a la cuenta 398, «Deterioro de activos en estado de venta».

696. Pérdidas por deterioro de participaciones.

Corrección valorativa, por deterioro del valor de participaciones en el patrimonio neto.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo», y con abono a la cuenta 260, «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», la subcuenta 5400, «Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta» o a cuentas del grupo 9 «Ingresos imputados al patrimonio neto», en caso de deterioro de activos financieros disponibles para la venta.

697. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda.

Corrección valorativa, por deterioro del valor de valores representativos de deuda.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo».

698. Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras.

Corrección valorativa, por deterioro del valor en créditos, fianzas y depósitos de los subgrupos 25, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 26, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 27, «Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo», 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 54, «Inversiones financieras a corto plazo» y 56, «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación» y del grupo 4, «Acreedores y deudores».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se cargará, por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo» o a la cuenta 490 «Deterioro de valor de créditos», según corresponda.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

Grupo 7. Ventas e ingresos por naturaleza.

Comprende los recursos procedentes de la capacidad impositiva de la entidad y de los rendimientos del ejercicio de su actividad, así como, otros ingresos imputables al resultado económico patrimonial del ejercicio.

Las denominaciones y códigos de las cuentas de los subgrupos 70, «Ventas e ingresos por activos adquiridos o construidos para otras entidades», y 71, «Variación de existencias», son orientativos, por tanto, cada entidad podrá desarrollar tantas cuentas como su actividad exija.

En general, todas las cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», se cargan, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio»; por ello al exponer el juego de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia a los motivos de abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

Las anulaciones de derechos de cobro presupuestarios con origen en ingresos recogidos en cuentas de este grupo se registrarán mediante un cargo a la cuenta que corresponda del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», con abono a la cuenta 433, «Derechos anulados de presupuesto corriente». Asimismo los acuerdos de devolución de ingresos presupuestarios con origen en ingresos recogidos en cuentas de este grupo se registrarán mediante un cargo a la

cuenta que corresponda del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», con abono a la cuenta 418, «Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones», en el momento en el que se dicte el acuerdo de devolución.

70. Ventas e ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.

700. Ventas de mercaderías.

701. Ventas de productos terminados.

702. Ventas de productos semiterminados.

703. Ventas de subproductos y residuos.

704. Ventas de envases y embalajes.

705. Prestaciones de servicios.

707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.

7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades.

7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

700/701/702/703/704. Ventas de.

Transacciones, con salida o entrega de los bienes objeto de tráfico de la entidad, sujeto de la contabilidad, mediante precio.

Se abonarán, por el importe de la transacción, con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

705. Prestaciones de servicios.

Recoge los ingresos derivados de la prestación de servicios en régimen de derecho privado, excluyéndose, por tanto, aquéllos cuya contraprestación esté constituida por una tasa o un precio público, que figurarán en el subgrupo 74, «Tasas, precios públicos y contribuciones especiales».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 700, «Ventas de mercaderías».

707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Recoge los ingresos derivados de la construcción o adquisición de activos para otras entidades. Incluye tanto los derivados de aquellas obras construidas por la entidad cuyo ingreso se impute al resultado del ejercicio en función del grado de avance de las mismas, como de aquéllas que deban imputarse en el ejercicio en que se entreguen a la entidad destinataria. Asimismo incluye los derivados de los activos adquiridos para otras entidades.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

7070. Ingresos imputados por grado de avance de activos construidos para otras entidades.

Recoge los ingresos derivados de la construcción de activos para otras entidades cuando su imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial se efectúe en función del grado de avance de la misma.

Se abonará por los ingresos relacionados con el contrato con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», la cuenta 446, «Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar», o la cuenta 416, «Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades», según proceda, al menos al final de cada ejercicio.

7071. Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

Recoge los ingresos derivados de la construcción de activos para otras entidades cuando su imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial se efectúe en el momento en el que la entidad destinataria de los activos asuma los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, generalmente, en el momento de su entrega. Se incluyen los ingresos derivados de la adquisición de activos para otras entidades.

Se abonará por los ingresos relacionados con el contrato con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», o la cuenta 416, «Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades», cuando se hayan recibido anticipos para la construcción o adquisición de los activos.

71. Variación de existencias.

710. Variación de existencias de producción en curso.

711. Variación de existencias de productos semiterminados.

712. Variación de existencias de productos terminados.

713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

717. Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades.

710/711/712/713/717. Variación de existencias de.

Cuentas destinadas a registrar, al cierre de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 33, «Producción en curso», 34, «Productos semiterminados», 35, «Productos terminados», 36, «Subproductos, residuos y materiales recuperados», y 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades».

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los citados subgrupos 33, «Producción en curso», 34, «Productos semiterminados», 35, «Productos terminados», 36, «Subproductos, residuos y materiales recuperados», y 37, «Activos construidos o adquiridos para otras entidades». El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129, «Resultado del ejercicio».

72. Impuestos directos.

724. Impuesto sobre bienes inmuebles.

725. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

726. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana.

727. Impuesto sobre actividades económicas.

728. Otros impuestos.

Este subgrupo recoge todo tipo de ingresos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que pongan

de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio o la obtención de una renta.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

a) Se abonarán, por el importe de los impuestos liquidados, con cargo a la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargarán con abono a la cuenta 585, «Provisión a corto plazo para devolución de ingresos», al cierre del ejercicio, por las devoluciones previstas no reconocidas.

724/./727. Impuesto sobre...

Cada una de estas cuentas recoge el impuesto y, en su caso, el recargo a que se refiere su denominación.

728. Otros impuestos.

Recoge otros impuestos directos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo.

73. Impuestos indirectos.

733. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

735. Impuesto municipal sobre gastos suntuarios.

739. Otros impuestos.

Se incluirán en este subgrupo todo tipo de ingresos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible esté constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que pongan de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la circulación de los bienes o el gasto.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

a) Se abonarán, por el importe de los impuestos devengados, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se cargarán con abono a la cuenta 585, «Provisión a corto plazo para devolución de ingresos», al cierre del ejercicio, por las devoluciones previstas no reconocidas.

733/735. Impuestos...

Cada una de estas cuentas recoge el impuesto al que se refiere su denominación.

739. Otros impuestos.

Recoge los impuestos indirectos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo.

74. Tasas, precios públicos, contribuciones especiales e ingresos urbanísticos.

740. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.

741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.

742. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

744. Contribuciones especiales.

745. Ingresos por actuaciones urbanísticas.

7450. Canon de urbanización.

7451. Cuotas de urbanización.

746. Aprovechamientos urbanísticos.

7460. Canon por aprovechamientos urbanísticos.

7461. Aprovechamiento urbanístico correspondiente a la administración.

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

Se abonarán, por el importe de la tasa, precio público, contribución especial o ingreso urbanístico, según proceda, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

740. Tasas por prestación de servicios o realización de actividades.

Ingresos de derecho público y de carácter tributario que se exigen como consecuencia de la prestación de servicios o realización de actividades por la entidad.

741. Precios públicos por prestación de servicios o realización de actividades.

Ingresos de derecho público que se exigen como consecuencia de entregas de bienes asociadas a determinadas prestaciones de servicios y las prestaciones de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público que no tengan el carácter tributario de tasa.

742. Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

Ingresos de derecho público y de carácter tributario que se exigen como consecuencia de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

744. Contribuciones especiales.

Ingresos de derecho público derivados de la realización por la entidad de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

745. Ingresos por actuaciones urbanísticas.

Ingresos de derecho público derivados de actuaciones urbanísticas, como consecuencia de aportaciones exigidas a través de una norma con rango de ley de las administraciones públicas competentes a los peticionarios de licencias o propietarios de los terrenos para implantar infraestructuras complementarias a la urbanización que se desarrolle (canon de urbanización), o exigidas por la entidad a los propietarios de los terrenos para urbanizar al objeto de financiar los gastos de urbanización (cuotas de urbanización).

Funcionará a través de sus divisionarias.

746. Aprovechamientos urbanísticos.

Ingresos de derecho público procedentes del canon por aprovechamiento urbanístico establecido a través de una norma con rango de ley de las Administraciones Públicas competentes recibido por actuaciones declaradas de interés comunitario en suelo no urbanizable, así como los procedentes del aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración, distintos del canon anterior.

Funcionará a través de sus divisionarias.

75. Transferencias y subvenciones.

750. Transferencias.

7500. De la entidad o entidades propietarias.

7501. Del resto de entidades.

751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.

7510. De la entidad o entidades propietarias.

7511. Del resto de entidades.

752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.

7520. De la entidad o entidades propietarias.

7521. Del resto de entidades.

753. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio.

7530. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.

75300. De la entidad o entidades propietarias.

75301. Del resto de entidades.

7531. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.

75310. De la entidad o entidades propietarias.

75311. Del resto de entidades.

754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.

7540. De la entidad o entidades propietarias.

7541. Del resto de entidades.

755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

7550. De la entidad o entidades propietarias.

7551. Del resto de entidades.

756. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio.

7560. De la entidad o entidades propietarias.

7561. Del resto de entidades.

Importes que deben ser imputados al resultado del ejercicio por transferencias y subvenciones recibidas.

Las cuentas de este subgrupo funcionarán a través de sus divisionarias.

750. Transferencias.

Fondos o bienes recibidos por la entidad, sin contraprestación directa por su parte, destinándose a financiar operaciones o actividades no singularizadas.

Se abonará con cargo a:

a) Generalmente, la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en el momento que la transferencia sea vencida, líquida y exigible.

b) La cuenta que corresponda según la naturaleza del bien que se reciba, en el caso de transferencias en especie.

751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.

Fondos o bienes recibidos por la entidad para financiar operaciones corrientes concretas y específicas devengadas en el ejercicio. Dentro de ellas se incluyen las subvenciones concedidas a la entidad para asegurar una rentabilidad mínima o para financiar gastos del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 750, «Transferencias».

752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.

Recoge las recibidas por la entidad para la cancelación en el ejercicio de deudas que no supongan una financiación específica de un elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará con cargo a:

a) Generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», en el momento que la subvención sea vencida, líquida y exigible.

b) La cuenta representativa de la deuda que corresponda, en el caso de asunción de deudas por otras entidades.

753. Subvenciones para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio.

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones recibidas para la financiación de inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

7530. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.

Se abonará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención por la amortización del inmovilizado no financiero, con cargo a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

7531. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.

Se abonará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención por la enajenación o baja del activo, con cargo a la cuenta 840, «Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta».

754/756. Subvenciones para… imputadas al ejercicio.

Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones recibidas para la financiación de activos corrientes y gastos y de operaciones financieras.

Se abonará, en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención, con cargo a la cuenta 841, «Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos», u 842, «Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras», en función de su destino.

755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

Fondos o bienes recibidos por la entidad para financiar operaciones financieras concretas y específicas devengadas en el ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 750, «Transferencias».

76. Ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos.

7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7630. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7631. Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7632. Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.

7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

76451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.

76452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.

76453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.

76454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.

76459. De transacciones previstas que no se produzcan.

7646. Beneficios en otros derivados financieros.

765. Beneficios en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.

7650. Beneficios en inversiones financieras a coste amortizado.

7651. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.

7655. Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado.

766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7660. Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7661. Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

768. Diferencias positivas de cambio.

769. Otros ingresos financieros.

760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.

Ingresos a favor de la entidad, devengados en el ejercicio, procedentes de participaciones en el patrimonio neto de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas.

Se abonará, por el importe de los dividendos a percibir, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por los dividendos con vencimiento en el ejercicio, y a la cuenta 545, «Dividendo a cobrar», por los dividendos con vencimiento en ejercicio posterior (acordados y no vencidos).

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

Intereses de valores representativos de deuda de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, devengados a favor de la entidad en el ejercicio, incluidos los intereses que correspondan a la imputación, según el método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el valor de reembolso al vencimiento y el valor inicial de la deuda.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

   a.1) Al devengo de los intereses, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 26, «Otras inversiones financieras a largo plazo», o 54, «Inversiones financieras a largo plazo», según proceda.

   a.2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

b) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a las cuentas 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta», y 902, «Imputación de pérdidas en

activos financieros disponibles para la venta», respectivamente, por la imputación a lo largo de la vida residual de los valores, según el método del tipo de interés efectivo, de las variaciones de valor reconocidas en el patrimonio neto hasta el momento de su reclasificación a inversión mantenida hasta el vencimiento.

762. Ingresos de créditos.

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos de entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas devengados en el ejercicio, incluidos los referentes a operaciones de permutas financieras.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará, al devengo de los intereses, con cargo, generalmente, a las cuentas 255, «Intereses a largo plazo de créditos», 544, «Créditos a corto plazo al personal», o 547,» Intereses a corto plazo de créditos», según proceda, y a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio.

763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Ingresos a favor de la entidad devengados en el ejercicio provenientes de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de cada divisionaria es análogo al de su correspondiente para entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas, utilizando como contrapartida las cuentas de los subgrupos 25, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de todos los instrumentos financieros clasificados en las categorías de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados, activos financieros disponibles para la venta y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros con cargo a la subcuenta 5401, «Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados».

Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1 de la norma de reconocimiento y valoración número 10 «Coberturas contables», se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos cubiertos con cargo a la cuenta representativa de dichos activos.

7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Se abonará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación de los activos financieros, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 802, «Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se abonará por la disminución en el valor razonable de los pasivos financieros con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

76451/76452/76453/76454. De coberturas de.

Se abonarán:

a) Por el importe que resulte de aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2630, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», o 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Por la transferencia a la cuenta del resultado económico-patrimonial del importe positivo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la subcuenta 8110, «Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial».

76459. De transacciones previstas que no se produzcan.

Se abonará con cargo a la subcuenta 8110, «Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial», por la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial del importe positivo que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, cuando la entidad no espere que tenga lugar la transacción prevista cubierta.

7646. Beneficios en otros derivados financieros.

Se abonará por el aumento en el valor razonable del derivado financiero con cargo a las subcuentas 1761, «Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo», 2631,»Activos por otros derivados financieros a largo plazo», 5261, «Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo», o 5431,»Activos por otros derivados financieros a corto plazo».

765. Beneficios en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.

Beneficios producidos por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas valorados al coste amortizado o al coste, cuando para los activos financieros disponibles para la venta no se pueda determinar su valor razonable.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el beneficio producido, con cargo a cuentas de los subgrupos 15, «Empréstitos y otras emisiones análogas a largo plazo», 17,» Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», 26, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 50,»Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo», 52, «Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos», y 54,»Inversiones financieras a corto plazo».

766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Beneficios producidos por la baja, enajenación, o cancelación de instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto las que deban registrarse en la cuenta 764, «Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el beneficio producido, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 16, «Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 25, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 51, «Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», y 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

768. Diferencias positivas de cambio.

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda extranjera.

Se abonará con cargo a las cuentas representativas de los activos y pasivos monetarios en moneda extranjera, por el importe de las diferencias positivas calculadas al cierre del ejercicio o en el momento de su baja en cuentas, enajenación o cancelación.

769. Otros ingresos financieros.

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. Se pueden citar, entre otros, comisión por avales y seguros en operaciones financieras con el exterior, intereses de demora por todos los conceptos, intereses de cuentas corrientes bancarias abiertas en instituciones de crédito, los recargos del período ejecutivo, así como los de declaración extemporánea.

Se abonará, por el importe de los ingresos devengados, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

77. Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.

772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.

773. Beneficios procedentes del Patrimonio público del suelo.

774. Beneficios procedentes de activos en estado de venta.

775. Reintegros.

776. Ingresos por arrendamientos.

777. Otros ingresos.

778. Ingresos excepcionales.

770/.../774. Beneficios procedentes del.

Beneficios producidos, en general, por la enajenación del inmovilizado intangible, el material, las inversiones inmobiliarias, el patrimonio público del suelo y los activos en estado de venta, o con motivo de las reclasificaciones que se produzcan entre ellos.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonarán con cargo a:

a) La cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente», por el beneficio obtenido en la enajenación.

b) Las cuentas de los subgrupos 20, «Inmovilizaciones intangibles», 21, «Inmovilizaciones materiales», 22, «Inversiones inmobiliarias», 24, «Patrimonio público del suelo» o 38, «Activos en estado de venta», en el momento de la reclasificación.

775. Reintegros.

Recoge el importe de los reintegros de pagos derivados de gastos económicos que tengan poca importancia relativa y que, de acuerdo con la normativa aplicable, se deban imputar al presupuesto de ingresos de la entidad.

Aquellos reintegros que tengan importancia relativa se registrarán en la correspondiente cuenta de gastos por naturaleza, salvo los derivados de errores producidos en ejercicios anteriores que se registrarán en la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará, al reconocimiento de los ingresos presupuestarios, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

776. Ingresos por arrendamientos.

Los devengados por el alquiler de bienes muebles e inmuebles cedidos para el uso o disposición de terceros.

Comprende, también, los derivados de todo tipo de concesiones y aprovechamientos especiales que la entidad pueda percibir. No se incluyen aquí los ingresos producidos por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, recogidos en la cuenta 742, «Tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 775, «Reintegros».

777. Otros ingresos.

Ingresos no financieros, no recogidos en otras cuentas, devengados por la entidad. A título de ejemplo se pueden citar: los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a terceros, recursos eventuales de todos los ramos, multas y sanciones, etc.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará, al reconocimiento de los ingresos presupuestarios, con cargo a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente».

778. Ingresos excepcionales.

Beneficios e ingresos de carácter excepcional y cuantía significativa que atendiendo a su naturaleza no deban contabilizarse en otras cuentas del grupo 7, «Ventas e ingresos por naturaleza», ni del grupo 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto».

Se incluirán, en todo caso, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes, los derivados de la prescripción de obligaciones así como los derivados de la reversión de activos entregados en subvención o de la reversión anticipada de activos cedidos en uso de forma gratuita, por incumplimiento de condiciones por parte del beneficiario.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará, al reconocimiento de los ingresos, con cargo a la cuenta que corresponda en función del origen de los mismos.

78. Trabajos realizados para la entidad.

780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

781. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

782. Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias.

783. Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

784. Trabajos realizados para el Patrimonio público del suelo.

785. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

786. Gastos financieros imputados al inmovilizado material.

787. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

788. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

789. Gastos financieros imputados al patrimonio público del suelo.

Las cuentas de este subgrupo recogen el coste de los trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan.

También recogen el coste de los trabajos realizados, mediante encargo, por otros entes públicos o privados para inversiones en investigación y desarrollo.

Durante el ejercicio los gastos que se originen por la ejecución de dichos trabajos se cargarán a cuentas del grupo 6, «Compras y gastos por naturaleza», con abono a cuentas del subgrupo 40, «Acreedores presupuestarios».

780. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

Contrapartida de gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

Se abonará, por el importe anual de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

781. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para la construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

782. Trabajos realizados para inversiones inmobiliarias.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para la construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

783. Trabajos realizados para el inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo.

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

784. Trabajos realizados para el Patrimonio público del suelo.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para la construcción o ampliación de los bienes comprendidos en el subgrupo 24, «Patrimonio público del suelo», terminados o no al cierre del ejercicio.

Se abonará, por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 24, «Patrimonio público del suelo».

785. Gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

Contrapartida de gastos financieros imputados al inmovilizado intangible.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 20, «Inmovilizaciones intangibles».

786. Gastos financieros imputados al inmovilizado material.

Contrapartida de los gastos financieros imputados al inmovilizado material.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 21, «Inmovilizaciones materiales».

787. Gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

Contrapartida de los gastos financieros imputados a inversiones inmobiliarias.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 22, «Inversiones inmobiliarias».

788. Gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Contrapartida de los gastos financieros imputados al inmovilizado e inversiones inmobiliarias en curso.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 23, «Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso».

789. Gastos financieros imputados al patrimonio público del suelo.

Contrapartida de los gastos imputados al patrimonio público del suelo.

Se abonará, por el importe anual de los gastos financieros imputables, con cargo a cuentas del subgrupo 24, «Patrimonio público del suelo».

79. Excesos y aplicaciones de provisiones y de pérdidas por deterioro.

790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.

7903. Reversión del deterioro de propiedad industrial e intelectual.

7906. Reversión del deterioro de aplicaciones informáticas.

7907. Reversión del deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

7909. Reversión del deterioro de otro inmovilizado intangible.

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.

7910. Reversión del deterioro de terrenos y bienes naturales.

7911. Reversión del deterioro de construcciones.

7912. Reversión del deterioro de infraestructuras.

7913. Reversión del deterioro de bienes del patrimonio histórico.

7914. Reversión del deterioro de maquinaria y utillaje.

7915. Reversión del deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

7916. Reversión del deterioro de mobiliario.

7917. Reversión del deterioro de equipos para procesos de información.

7918. Reversión del deterioro de elementos de transporte.

7919. Reversión del deterioro de otro inmovilizado material.

792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.

7920. Reversión del deterioro de terrenos.

7921. Reversión del deterioro de construcciones.

793. Reversión del deterioro del Patrimonio público del suelo.

7930. Reversión del deterioro de terrenos del Patrimonio público del suelo.

7931. Reversión del deterioro de construcciones del Patrimonio público del suelo.

7939. Reversión del deterioro de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

794. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

7940. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.

7941. Reversión del deterioro de mercaderías.

7942. Reversión del deterioro de materias primas.

7943. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.

7948. Reversión del deterioro de activos en estado de venta.

795. Exceso de provisiones.

7952. Exceso de provisión para responsabilidades.

7953. Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

7955. Exceso de provisión para devolución de ingresos.

7958. Exceso de provisión para transferencias y subvenciones.

7959. Exceso de otras provisiones.

796. Reversión del deterioro de participaciones.

7960. Reversión del deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

7961. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

7962. Reversión del deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

797. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda.

7970. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7971. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.

798. Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras.

7980. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7981. Reversión del deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7982. Reversión del deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

7983. Reversión del deterioro de créditos a otras entidades.

7984. Reversión del deterioro de fianzas constituidas en otras entidades.

7985. Reversión del deterioro de depósitos constituidos en otras entidades.

799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

790/791/792/793. Reversión del deterioro del .

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible, del material, de las inversiones inmobiliarias y del patrimonio público del suelo, hasta el importe de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, «Deterioro de valor del inmovilizado intangible», 291, «Deterioro de valor del inmovilizado material», 292, «Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias» y 293, «Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo».

794. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

Esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias.

La definición y el movimiento de todas las divisionarias salvo la 7948, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta», son los siguientes:

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas del subgrupo 39, «Deterioro de valor de las existencias y otros activos en estado de venta».

La definición y el movimiento de la subcuenta 7948, «Reversión del deterioro de activos en estado de venta» son los siguientes:

Recoge el importe de la corrección valorativa por la recuperación del valor de los bienes en estado de venta hasta el importe de las pérdidas por deterioro contabilizadas con anterioridad.

Se abonará, por el importe de la recuperación de valor, con cargo a la cuenta 398, «Deterioro de activos en estado de venta».

795. Exceso de provisiones.

Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que corresponda al cierre del ejercicio o en el momento de atender la correspondiente obligación.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 14, «Provisiones a largo plazo», o del subgrupo 58, «Provisiones a corto plazo».

796. Reversión del deterioro de participaciones.

Corrección valorativa, por la recuperación del valor de participaciones en el patrimonio neto.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la recuperación de valor, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo».

797. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda.

Corrección valorativa, por la recuperación del valor de valores representativos de deuda.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la recuperación de valor, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo».

798. Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos, fianzas y depósitos de los subgrupos 25, «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 26, «Otras inversiones financieras a largo plazo», 27, «Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo», 53, «Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas», 54, «Inversiones financieras a corto plazo» y 56, «Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo y ajustes por periodificación» y del grupo 4, «Acreedores y deudores».

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se abonará por el importe de la recuperación de valor, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 29, «Deterioro de valor de activos no corrientes», y 59, «Deterioro de valor de inversiones financieras a corto plazo» y a la cuenta 490, «Deterioro de valor de créditos», según corresponda.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor del inmovilizado cedido en uso.

Se abonará con cargo a la cuenta 299, «Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material», cuando el importe recuperable del inmovilizado cedido en uso sea superior al valor contable con el límite del valor contable si no hubiera habido deterioro.

Grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto.

Disminuciones del patrimonio neto de la entidad que no se imputan a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que se generan.

80. Pérdidas por valoración de activos financieros.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Recoge, durante el ejercicio, las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros disponibles para la venta», así como la imputación a la cuenta del resultado económico-patrimonial de las variaciones positivas en el valor razonable de dichos activos reconocidas previamente en el patrimonio neto.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con abono a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a.1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con abono a la subcuenta 7641, «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».

a.2) En caso de reclasificación a «inversión mantenida hasta el vencimiento», con abono a la cuenta 761, «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación a lo largo de la vida residual del activo financiero, según el método del tipo de interés

efectivo, de los incrementos de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

81. Gastos en operaciones de cobertura.

810. Pérdidas por coberturas.

811. Imputación de beneficios por coberturas.

8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Recoge, durante el ejercicio, las pérdidas en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», así como las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial de beneficios en instrumentos de cobertura imputados previamente al patrimonio neto.

810. Pérdidas por coberturas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe de la pérdida en el instrumento de cobertura que deba imputarse en el patrimonio neto; con abono, generalmente, a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2630, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», o 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

811. Imputación de beneficios por coberturas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 7645, «Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», cuando según las normas de la contabilidad de coberturas deban transferirse a la cuenta del resultado económico patrimonial los importes positivos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto.

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial, por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

b) Se abonará por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

82. Gastos por valoración del inmovilizado no financiero.

820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.

821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.

822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.

823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.

820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la disminución del valor razonable por el que se encuentran registrados los correspondientes elementos del inmovilizado no financiero con respecto a su valor contable, incluidas las derivadas de reclasificaciones por cambio de uso, cuando den lugar a cambios del modelo contable de la revalorización al modelo contable del coste.

Asimismo se recogen en esta cuenta los incrementos de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario, en el importe estimado de la misma o de un cambio en el tipo de descuento, en activos registrados por su valor razonable.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

   a.1) Por las variaciones negativas en el valor razonable de los elementos del inmovilizado no financiero, con el límite del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho elemento, con abono a las cuentas representativas de los correspondientes elementos patrimoniales.

   a.2) Por los incrementos en la valoración de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar, con el límite del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho elemento, cuando proceda de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes»

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la parte del gasto por amortización del ejercicio que exceda del gasto de amortización del ejercicio según el modelo del coste.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la dotación a la amortización anual con abono a la subcuenta que corresponda del subgrupo 28, «Amortización acumulada del inmovilizado», en función de la naturaleza del bien que se amortiza.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización, la pérdida sufrida en la enajenación, baja u otro tipo de disposición.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos no corrientes, con abono a las cuentas de los correspondientes elementos patrimoniales, por la parte del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que corresponda a dicho inmovilizado.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.

Cuenta que recoge la imputación al resultado económico patrimonial del incremento de valor del inmovilizado no financiero realizado en el ejercicio e imputado al patrimonio neto de la entidad en ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del inmovilizado no financiero, por la parte del saldo de la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero», que le corresponda al inmovilizado enajenado, con abono a cuentas del subgrupo 77, «Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales» y a la cuenta que corresponda del inmovilizado no financiero.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

84. Imputación de subvenciones.

840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

8400. De la entidad o entidades propietarias.

8401. Del resto de entidades.

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

8410. De la entidad o entidades propietarias.

8411. Del resto de entidades.

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

8420. De la entidad o entidades propietarias.

8421. Del resto de entidades.

840/841/842. Imputación de.

Cuentas que recogen la transferencia a la cuenta del resultado económico patrimonial de las subvenciones recibidas que han sido imputadas previamente al patrimonio neto.

Funcionarán a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán en el momento de la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, con abono a la correlativa cuenta del subgrupo 75, «Transferencias y subvenciones». En el caso de subvenciones para la financiación de activos corrientes, dicha imputación procederá cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.

b) Se abonarán, al cierre de ejercicio, con cargo a la correlativa cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor».

89. Gastos de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos positivos previos.

891. Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

891. Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Recoge las correcciones valorativas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que deban imputarse directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a esa consideración, y las mismas hubieran originado ajustes valorativos previos por aumentos de valor imputados directamente al patrimonio neto. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de reconocimiento y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento en que se produzca el deterioro de valor del activo financiero, hasta el límite de los aumentos valorativos previos, con abono a la divisionaria que corresponda de las cuentas 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», o 530, «Participaciones a corto plazo en entidades del grupo», o 531, «Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas».

b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

Grupo 9. Ingresos imputados al patrimonio neto.

Incrementos del patrimonio neto de la entidad no imputados a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se generan.

90. Ingresos por valoración de activos financieros.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Recoge, durante el ejercicio, las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría activos financieros disponibles para la venta, así como la imputación a la cuenta del resultado económico-patrimonial, o a la cuenta del

correspondiente activo, de las variaciones negativas en el valor razonable de dichos activos reconocidas previamente en el patrimonio neto.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos financieros clasificados como disponibles para la venta, incluidas las que se produzcan en caso de reclasificación, con cargo a las cuentas de los correspondientes activos financieros.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo financiero disponible para la venta, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la subcuenta 6641, «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».

a.2) En el momento en el que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 696 «Pérdidas por deterioro de participaciones», a través de sus divisionarias, en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

a.3) En caso de reclasificación a inversión mantenida hasta el vencimiento, con cargo a la cuenta 761 «Ingresos de valores representativos de deuda», por la imputación a lo largo de la vida residual del activo financiero, según el método del tipo de interés efectivo, de las disminuciones de valor reconocidos hasta ese momento en el patrimonio neto.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

91. Ingresos en operaciones de cobertura.

910. Beneficios por coberturas.

911. Imputación de pérdidas por coberturas.

9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.

9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

Recoge, durante el ejercicio, los beneficios en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración número 10, «Coberturas contables», así como las transferencias a la cuenta del resultado económico-patrimonial de pérdidas en instrumentos de cobertura imputadas previamente al patrimonio neto.

910. Beneficios por coberturas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del beneficio en el instrumento de cobertura que deba imputarse en el patrimonio neto, con cargo a las subcuentas 1760, «Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 2630, «Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura», 5260, «Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura», o 5430, «Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura».

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

911. Imputación de pérdidas por coberturas.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial

a) Se abonará con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 6645 «Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura», cuando según las normas de la contabilidad de coberturas deban transferirse a la cuenta del resultado económico patrimonial los importes negativos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto.

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta

a) Se abonará con cargo a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial, por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

b) Se cargará por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 134, «Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura».

92. Ingresos por valoración del inmovilizado no financiero.

920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.

920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.

Cuenta que recoge, cuando la entidad siga el modelo de la revalorización en la valoración del inmovilizado no financiero, el aumento del valor razonable por el que se encuentran registrados los correspondientes elementos con respecto a su valor contable. Se incluye también el aumento de valor derivado de reclasificaciones por cambio de uso cuando supongan el cambio del modelo contable del coste al de la revalorización.

Asimismo se recogen en esta cuenta las disminuciones de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar que sean consecuencia de cambios en el calendario, en el importe estimado de la misma o de un cambio en el tipo de descuento, en activos registrados por su valor razonable.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a.1) Por las variaciones positivas en el valor razonable del inmovilizado no financiero valorado según el modelo de revaloración, con cargo a las cuentas representativas de los correspondientes elementos patrimoniales.

a.2) Por las disminuciones en la valoración de la provisión por desmantelamiento, restauración o similar, cuando proceda de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración número 17, «Provisiones, activos y pasivos contingentes».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136, «Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero».

94. Ingresos por subvenciones.

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

9400. De la entidad o entidades propietarias.

9401. Del resto de entidades.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

9410. De la entidad o entidades propietarias.

9411. Del resto de entidades.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

9420. De la entidad o entidades propietarias.

9421. Del resto de entidades.

940/941/942. Ingresos de subvenciones para.

Subvenciones no reintegrables recibidas en un ejercicio y no imputadas al resultado económico patrimonial, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración número 18, «Transferencias y subvenciones».

Funcionarán a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por la subvención recibida con cargo, generalmente, a la cuenta 430, «Deudores por derechos reconocidos: presupuesto de ingresos corriente», o la cuenta que corresponda, si la subvención fuera en especie, o en caso de que una subvención reintegrable se convierta en no reintegrable, a la cuenta 172, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones», o a la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones» o a la cuenta 163, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» o a la cuenta 513, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

b) Se cargarán, con abono a:

b.1) La cuenta 172, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones», o a la cuenta 522, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones» o a la cuenta 163, «Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» o a la cuenta 513, «Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas», cuando una subvención no reintegrable se convierta en reintegrable.

b.2) Al cierre del ejercicio, con abono a la correlativa cuenta del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor».

99. Ingresos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las cuentas de este subgrupo recogerán la recuperación de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de las participaciones en el patrimonio como entidades del grupo, multigrupo y asociadas. También se recogerán las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial de los citados ajustes valorativos en caso de deterioro. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto dispone la norma de reconocimiento y valoración número 8, «Activos financieros».

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará en el momento en que el importe recuperable sea superior al valor contable de las inversiones, hasta el límite de los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a la divisionaria que corresponda de las cuentas 250, «Participaciones a largo plazo en entidades del grupo», 251, «Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas», 530, «Participaciones a corto plazo en entidades del grupo», o 531, «Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará en el momento en que se produzca el deterioro del activo financiero, por los ajustes valorativos negativos previos con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 696, «Pérdidas por deterioro de participaciones».

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta».

ANEXO 4
NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL DE BIZKAIA

El creciente proceso de descentralización en la prestación de servicios públicos locales mediante la creación de entidades públicas autónomas, con el fin de conseguir una mejora en la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios, ha revelado la insuficiencia de las cuentas anuales individuales para reflejar la gestión realizada por ese conjunto de entidades, poniendo de manifiesto la necesidad de disponer de información contable del grupo de entidades públicas incluidas en el mismo ámbito de control. Esas cuentas que muestren la imagen fiel de la situación financiera, patrimonial y presupuestaria del grupo de entidades

públicas no pueden ser el resultado de agregar las cuentas individuales de esas entidades, sino que deben ser sus cuentas anuales consolidadas que supondrán un importante avance en la transparencia de la información contable pública local.

Ante esta situación y teniendo en cuenta los importantes avances conseguidos tanto en la calidad de la información contable como en su puesta a disposición de las personas usuarias, se ha considerado ineludible avanzar también en la elaboración de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local.

La consolidación de cuentas en el ámbito del sector público local va a suponer un avance muy importante en la transparencia de la información contable pública, sin obviar la dificultad derivada del hecho de que las entidades a consolidar puede que apliquen diferentes planes de contabilidad por estar sujetas a marcos normativos contables distintos.

Con la aprobación de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público local de Bizkaia se cumple el mandato del artículo 62.5 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas se estructuran en cuatro capítulos y un anejo.

En el primer capítulo «Normas generales» se define el grupo como formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, siendo el control, entendido como el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio, la clave para identificar la relación dominante-dependiente y estableciéndose una serie de presunciones sobre la existencia de control. Se precisa que ninguna entidad local podrá ser dependiente de otra entidad local, de modo que toda entidad local que deba formar una Cuenta General sólo podrá tener, a efectos de la consolidación de cuentas, el carácter de entidad dominante. No obstante, los consorcios y fundaciones adscritos a las entidades locales se considerarán, en todo caso, entidades dependientes de la entidad local de adscripción. Se definen también otras entidades que no forman parte del grupo pero que intervienen en la consolidación: las entidades multigrupo y las asociadas.

Este primer capítulo regula también la obligación de consolidar, los casos en los que la entidad dominante no está obligada a consolidar, así como las entidades excluidas de consolidación. En relación con la obligación de consolidar se incluyen distintas previsiones para facilitar que la Intervención, u órgano de la entidad que tenga atribuida la contabilidad, pueda disponer de la información necesaria para elaborar las cuentas anuales consolidadas.

Por último, en este capítulo se establecen los métodos y procedimientos de consolidación: el método de integración global, el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación, que se aplicarán a las distintas entidades en función de la influencia ejercida sobre ellas por la entidad dominante. Como variante simplificada del procedimiento de puesta en equivalencia se incluye el procedimiento de puesta en equivalencia modificado.

En el capítulo segundo «Método de integración global» se define el método y se describe el procedimiento a seguir para la formulación de las cuentas anuales consolidadas a través de las siguientes etapas:

a) Homogeneización previa que puede ser temporal, valorativa, por operaciones internas y de la estructura de las cuentas anuales.

b) Agregación.

c) Eliminaciones inversión-patrimonio neto, de partidas intragrupo y de resultados. En relación con la eliminación inversión-patrimonio neto en la primera consolidación, las normas

definen la diferencia de primera consolidación, ya sea fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación, y regulan la participación de los socios externos.

Las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público configuran el fondo de comercio de consolidación como un activo no amortizable. Sin embargo, teniendo en cuenta que este activo intangible es más propio de las combinaciones de negocios entre empresas, que de operaciones similares entre entidades sometidas a principios contables públicos, las normas que ahora se aprueban lo configuran como un activo amortizable, tal y como hacen las Normas de consolidación del sector privado aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (y el propio Plan General de Contabilidad en relación con el fondo de comercio en las cuentas individuales).

En relación con la eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores se describe cómo ha de realizarse y se regulan los casos de modificación de la participación sin pérdida de control y de inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación, así como la valoración de los socios externos.

También se regula la eliminación inversión-patrimonio neto en los casos de participaciones indirectas y de participaciones recíprocas entre entidades dependientes.

En relación con las eliminaciones de partidas intragrupo y resultados, se regulan tanto la eliminación por créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo y gastos e ingresos presupuestarios entre entidades del grupo, como la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias, de inmovilizado, inversiones inmobiliarias o patrimonio público del suelo, de servicios y de activos financieros, por aplicación de ajustes por cambios de valor y reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto, por adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo y por dividendos internos. En virtud del principio de importancia relativa podrán, por ejemplo, no eliminarse aquellas operaciones que sean escasamente significativas o, efectuarse la eliminación del importe coincidente en caso de que los importes contabilizados por las entidades no fueran idénticos y su diferencia fuera escasamente significativa.

En el capítulo tercero se describen el método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación. El método de integración proporcional se describe a través de las diferencias que presenta con el método de integración global. En relación con el procedimiento de puesta en equivalencia se regulan la homogeneización de la información y la primera y posteriores aplicaciones del procedimiento, la modificación de la participación y el deterioro del valor de la inversión en la entidad participada.

Al final de este capítulo tercero se describe el «procedimiento de puesta en equivalencia modificado» que consiste en aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia, es decir, actualizar el valor de la inversión en la entidad al porcentaje de participación en su patrimonio neto, sin efectuar homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas.

El capítulo cuarto se dedica a las cuentas anuales consolidadas, regulando los documentos que las integran, su formulación, así como sus normas de elaboración. Las referencias que en este capítulo se hacen al Plan General de Contabilidad han de entenderse hechas al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y sus adaptaciones, y al Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Asimismo, las referencias al Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos incluyen tanto al Plan del mismo nombre, aprobado por Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, como al Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos, aprobado por Resolución del mismo órgano y la misma fecha.

En el anejo se incluyen los modelos de las cuentas anuales consolidadas: balance consolidado, cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, estado de flujos de efectivo consolidado, estado de liquidación del presupuesto consolidado y memoria consolidada.

Los modelos de cuentas anuales consolidadas se han elaborado a partir de los modelos de cuentas individuales previstos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, adaptando los conceptos a sus equivalentes consolidados y añadiendo las partidas específicas que surgen del proceso de consolidación.

En aras a conseguir que dichas cuentas reflejen una visión global, clara y sintética, del grupo local se ha prescindido, siempre que ha sido posible, de desgloses de la información.

Dado que en el proceso de consolidación pueden estar implicadas cuentas anuales de entidades sujetas a marcos normativos contables diferentes, en los modelos de cuentas anuales consolidadas se han incorporado, o adaptado, partidas para recoger las peculiaridades de la estructura de las cuentas anuales de las entidades no sometidas a principios contables públicos.

Es de destacar que el estado de flujos de efectivo consolidado presenta dos modelos (uno normal y otro abreviado) para que la entidad dominante pueda optar por uno u otro, en función de la información de que disponga para su elaboración.

Del contenido de la memoria destaca la información sobre el perímetro de consolidación, así como sobre las partidas específicas del proceso: fondo de comercio, diferencia negativa de consolidación, socios externos, partidas relativas a entidades multigrupo o participaciones en entidades puestas en equivalencia.

La memoria también informa sobre las bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas y de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas (al menos de aquellas normas que difieran de las utilizadas por la entidad dominante y, siempre, de las normas relativas a las partidas específicas que surjan al realizar la consolidación). Asimismo, informa de los principales epígrafes del balance consolidado desde el punto de vista cuantitativo (por su importe o su variación) o cualitativo, y, en todo caso, de los movimientos experimentados por el «Patrimonio Neto»; también contiene información presupuestaria (tanto de las entidades con presupuesto limitativo como de las entidades con presupuesto no limitativo -es decir, con estados de previsión de gastos e ingresos-).

La memoria incluye una nota específica (la 16) para reflejar aquella otra información significativa que afecte a las cuentas consolidadas que no se haya reflejado en la nota correspondiente al elemento patrimonial afectado.

Por último, la eliminación de contenidos de la memoria consolidada, en relación con los previstos en la memoria del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, obedece a que se trata de información que, o bien, figura en las cuentas individuales que se rinden al Tribunal Vasco de Cuentas, a las que se unirán las cuentas anuales consolidadas, o bien, se ha estimado poco relevante desde la perspectiva del grupo local.

CAPÍTULO I
NORMAS GENERALES

SECCIÓN 1
GRUPO DE ENTIDADES

Artículo 1. Grupo de entidades.

El grupo de entidades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, con independencia de que estas últimas puedan quedar excluidas de la consolidación en los casos previstos en el artículo 8 de este anexo.

Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes.

1. Entidad dominante es la entidad del sector público local, sujeta a principios contables públicos, que ostenta, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras, denominadas dependientes.

   No obstante, a estos efectos, las entidades locales a que se refiere el artículo 3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las bases del régimen local, y las entidades de ámbito territorial inferior al municipio que tengan personalidad jurídica propia, no podrán ser dependientes de otra entidad local.

2. Se entiende por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio.

   En particular, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de patrimonio neto que se enumeran a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

   Condiciones de poder:

   a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria superior al 50% con derecho a voto en la otra entidad.

   b) La entidad tiene la potestad, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad.

   c) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, la mayoría de los derechos de voto que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.

   d) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de gobierno, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho órgano.

   e) La entidad ha designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos años inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo.

Condiciones de Patrimonio neto:

   a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.

   b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

3. En todo caso, los consorcios y fundaciones adscritos a una entidad local tendrán la consideración de entidades dependientes de dicha entidad local.

Artículo 3. Cómputo de los derechos de voto.

1. Para determinar los derechos de voto se añadirán a los que directamente posea la entidad dominante, los que correspondan a las entidades dominadas por esta o a otras entidades que actúen en nombre propio, pero por cuenta de alguna entidad del grupo.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior el número de votos que corresponde a la entidad dominante, en relación con las entidades dependientes indirectamente de ella, será el que corresponda a la entidad dependiente que participe directamente en el capital social o patrimonio de éstas.

SECCIÓN 2
OTRAS ENTIDADES QUE INTERVIENEN EN LA CONSOLIDACIÓN

Artículo 4. Entidades multigrupo.

1. Son entidades multigrupo, a los únicos efectos de la consolidación, aquellas entidades no incluidas en el grupo, que son gestionadas por una o varias entidades del mismo, que participan en su capital social o patrimonio, conjuntamente con otra u otras ajenas al grupo.

2. La gestión conjunta es el acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más entidades convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y operativas sobre una actividad económica, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los que ejercen la gestión conjunta.

3. En todo caso se entiende que existe gestión conjunta sobre otra entidad cuando, además de participar en el capital social o patrimonio, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

   a) Que en los estatutos sociales se establezca la gestión conjunta, o

   b) Que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones de la entidad.

Artículo 5. Entidades asociadas.

1. Tendrán la condición de entidades asociadas, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquéllas, no incluidas en el grupo, en las que una o varias entidades del grupo ejerzan una influencia significativa por tener una participación en su capital social o patrimonio que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

2. Existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplen los dos requisitos siguientes:

   a) Que una o varias entidades del grupo participen en el capital social o en el patrimonio de la entidad, y

   b) Que se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la participada, sin llegar a gestionarla conjuntamente ni a tener el control.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que se cumplen los requisitos establecidos en el apartado anterior cuando una o varias entidades del grupo posean, al menos, el 20% del capital o patrimonio de la entidad que no pertenece al grupo.

SECCIÓN 3
OBLIGACIÓN DE CONSOLIDAR Y EXCEPCIONES

Artículo 6. Obligación de consolidar.

1. Toda entidad dominante estará obligada a formular las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con lo establecido en estas normas.

2. Las entidades dependientes que a su vez sean dominantes tendrán la obligación de formular las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión consolidados, de acuerdo con lo establecido en la normativa que les sea de aplicación.

3. La obligación de formular las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión consolidados no exime a las entidades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión correspondiente, conforme a la normativa que les sea aplicable.

4. Las cuentas anuales de las entidades dependientes, multigrupo y asociadas a integrar en la consolidación serán las cuentas remitidas a la Intervención, u órgano de la entidad dominante que tenga atribuida la función de contabilidad, siempre y cuando dichas cuentas cumplan con los requisitos de coherencia interna necesarios para su integración, ya tengan informe de auditoría con opinión favorable o desfavorable o con opinión denegada. En su caso, se informará en la memoria consolidada de los motivos de la no integración.

   En el caso de grupos empresariales obligados a presentar cuentas consolidadas las cuentas a integrar serán las del grupo.

   También podrán integrarse en la consolidación las cuentas anuales remitidas a la Intervención, u órgano de la entidad dominante que tenga atribuida la función de contabilidad, fuera del plazo legalmente previsto.

5. A efectos de la obtención de las cuentas anuales consolidadas, al inicio de cada ejercicio, la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante comunicará a los responsables de las entidades su integración en los estados consolidados de dicho ejercicio, al efecto de que puedan dar cumplimiento a lo previsto en los párrafos siguientes.

   Las entidades que se vayan a integrar en las cuentas anuales consolidadas deberán remitir a la entidad dominante, en el plazo previsto en el artículo 63 de la Norma Foral 10/2003, de 2 de diciembre, Presupuestaria de las Entidades Locales del Territorio Histórico de Bizkaia, sus cuentas anuales y, en su caso, el correspondiente informe de gestión, acompañados, cuando proceda, del informe de auditoría.

   Además, dichas entidades a integrar en las cuentas anuales consolidadas deberán remitir a la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante cualquier información que dicho órgano considere necesaria para la elaboración de las citadas cuentas anuales. En particular:

   a) Deberán remitir información relativa a las operaciones realizadas durante el ejercicio con las restantes entidades que se integren en las cuentas anuales consolidadas, con el contenido que establezca la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante.

   b) Las entidades que presenten cuentas de forma abreviada o según lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas deberán remitir, junto con sus cuentas anuales, un estado de cambios en el patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo.

   c) Las entidades sin fines lucrativos deberán remitir un estado de cambios en el patrimonio neto junto con sus cuentas anuales, de acuerdo con el modelo que establezca la Intervención u órgano que tenga atribuida la función de contabilidad en la entidad dominante.

Artículo 7. Dispensa de la obligación de consolidar.

1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, la entidad dominante no estará obligada a efectuar la consolidación, en los casos siguientes:

a) Cuando estando sometida a los principios contables públicos, sea, a su vez, dependiente de otra entidad sometida a los mismos principios contables siempre que la entidad dominante presente cuentas consolidadas.

b) Cuando ninguna de las entidades dependientes posea un interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las entidades del grupo.

2. Las entidades dominantes que, no estando obligadas, presenten cuentas anuales consolidadas deberán elaborarlas de acuerdo con las normas establecidas en este anexo.

Artículo 8. Entidades excluidas de la consolidación.

Quedan excluidas de la consolidación las entidades en las que concurra alguna de las circunstancias que, a continuación, se indican:

a) Que no tengan un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas. Siendo varias las entidades en estas circunstancias no podrán ser excluidas de la consolidación más que, si en su conjunto, presentan un interés poco significativo con respecto a la finalidad expresada.

b) Cuando existan restricciones importantes y permanentes que dificulten sustancialmente el ejercicio por la entidad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de la entidad dependiente.

c) Cuando la información necesaria para establecer las cuentas consolidadas sólo pueda obtenerse incurriendo en gastos desproporcionados o con un retraso inevitable que imposibilite la elaboración de dichas cuentas en el plazo establecido en la normativa aplicable.

SECCIÓN 4
MÉTODOS Y PROCEDIMIENTOS DE CONSOLIDACIÓN

Artículo 9. Métodos y procedimientos de consolidación aplicables.

1. Los métodos y procedimientos de consolidación aplicables son los siguientes:

   - Método de integración global.

   - Método de integración proporcional.

   - Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

2. El conjunto consolidable estará formado por las entidades a las que se les aplique el método de integración global o el proporcional.

3. El perímetro de consolidación estará formado por las entidades del conjunto consolidable y por las entidades a las que se les aplique el procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

Artículo 10. Aplicación del método de integración global.

El método de integración global se aplicará a las entidades del grupo.

Artículo 11. Aplicación del método de integración proporcional.

1. El método de integración proporcional se podrá aplicar a las entidades multigrupo.

2. Si se opta por aplicar el método de integración proporcional, dicha aplicación deberá ser uniforme para todas las entidades multigrupo.

Artículo 12. Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

1. El procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación se aplicará a:

   a) Las entidades asociadas.

   b) Las entidades multigrupo si no se les aplica el método de integración proporcional.

2. A las entidades citadas en el apartado 1 anterior podrá aplicárseles el procedimiento de puesta en equivalencia modificado que se describe en el artículo 47 de este anexo.

   Si se opta por aplicar este procedimiento, dicha aplicación deberá ser uniforme para todas las entidades a que se refiere este artículo.

CAPÍTULO II
MÉTODO DE INTEGRACIÓN GLOBAL

SECCIÓN 1
DEFINICIÓN DEL MÉTODO

Artículo 13. Definición del método.

La aplicación del método de integración global requiere:

a) La incorporación al balance de la entidad dominante de todos los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las entidades dependientes,

b) La incorporación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad dominante de todos los ingresos y gastos que concurran en la determinación del resultado del ejercicio de las entidades dependientes,

c) La incorporación al estado de cambios en el patrimonio neto de la entidad dominante de todos los ingresos, los gastos y las restantes partidas incluidas en los estados de cambios en el patrimonio neto de las entidades dependientes,

d) La incorporación al estado de flujos de efectivo de la entidad dominante de todos los cobros y pagos de las entidades dependientes, y

e) Por último, la incorporación al estado de liquidación del presupuesto de la entidad dominante de todos los gastos e ingresos presupuestarios de las entidades dependientes cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo.

Todo lo anterior se efectuará una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes, conforme a lo dispuesto en los artículos siguientes.

SECCIÓN 2
HOMOGENEIZACIÓN PREVIA

Artículo 14. Homogeneización temporal.

1. Las cuentas consolidadas se establecerán en la misma fecha y periodo que las cuentas anuales de la entidad obligada a consolidar.

2. Si una entidad dependiente cierra su ejercicio con fecha que no difiere en más de tres meses, anteriores o posteriores, de la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, podrá incluirse en la consolidación por los valores contables de las citadas cuentas

anuales, siempre que la duración del ejercicio de referencia coincida con la de las cuentas anuales consolidadas. Cuando entre la fecha de cierre del ejercicio de la entidad dependiente y la de las cuentas anuales consolidadas se realicen transacciones o se produzcan sucesos que sean significativos, se ajustarán dichas operaciones; en este caso, si la operación se ha realizado con una entidad del grupo, se deberán realizar los ajustes y las eliminaciones oportunas, informando de todo ello en la memoria.

3. Si una entidad dependiente cierra su ejercicio en fecha anterior o posterior en más de tres meses a la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, o el período al que se refieren no coincida con el de dichas cuentas anuales consolidadas, se procederá a formular cuentas anuales específicas elaboradas para el mismo período y fecha de cierre a que se refieran las cuentas anuales consolidadas.

4. Cuando el grupo se haya acogido a lo previsto en el apartado 2 anterior, y en un ejercicio posterior la entidad dependiente modifique el cierre de su ejercicio acomodándolo a la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, este cambio se tratará, a los únicos efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, como un cambio de criterio contable.

5. No obstante lo anterior, cuando una entidad entre a formar parte del grupo o quede fuera del mismo, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y, en su caso, el estado de liquidación del presupuesto a incluir en la consolidación, deberán estar referidos únicamente a la parte del ejercicio en que dicha entidad haya formado parte del grupo.

Artículo 15. Homogeneización valorativa.

1. Los elementos de las cuentas anuales de las entidades del grupo deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los principios y normas de valoración establecidos en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, salvo que la aplicación de otros principios y normas de valoración no contemplados en aquel contribuya mejor a la obtención de la imagen fiel del grupo. La utilización de esta excepción deberá justificarse en la memoria de las cuentas anuales consolidadas del grupo.

2. Si algún elemento de las cuentas anuales ha sido valorado según criterios no uniformes respecto a los aplicados en la consolidación, tal elemento debe ser valorado de nuevo, a los solos efectos de la consolidación, conforme a tales criterios, realizándose los ajustes necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco significativo a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo.

Artículo 16. Homogeneización por las operaciones internas.

Cuando en las cuentas anuales de las entidades del grupo, los importes de las partidas derivadas de operaciones internas no sean coincidentes, o exista alguna pendiente de registrar, deberán realizarse los ajustes que procedan para practicar las correspondientes eliminaciones.

Artículo 17. Homogeneización de las estructuras de las cuentas anuales.

Deberán realizarse las reclasificaciones necesarias en la estructura de las cuentas anuales de las entidades del grupo, para que ésta coincida con la de las cuentas anuales consolidadas.

SECCIÓN 3
AGREGACIÓN

Artículo 18. Agregación.

La preparación de las cuentas anuales consolidadas se realizará mediante la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas, sin perjuicio de los ajustes y las eliminaciones mencionados en los artículos siguientes.

SECCIÓN 4
ELIMINACIONES

SUBSECCIÓN 1
ELIMINACIÓN INVERSIÓN-PATRIMONIO NETO

Artículo 19. Eliminación inversión-patrimonio neto.

1. La eliminación inversión-patrimonio neto es la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de las entidades dependientes que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante, con la parte proporcional de las partidas de patrimonio neto de las mencionadas entidades dependientes atribuible a dichas participaciones, en la fecha de su adquisición.

2. Se entiende como fecha de adquisición aquélla en la que la entidad dominante obtiene el control de la dependiente.

3. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrá considerarse que se produce la incorporación de una entidad al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que la entidad dominante estuviera obligada a formular cuentas consolidadas o en que las formulara voluntariamente, siempre que cualquiera de esas fechas sea posterior a la de la efectiva incorporación al grupo. Cuando un grupo se acoja a lo dispuesto en este apartado será de aplicación a todas las entidades dependientes.

Artículo 20. Diferencia de primera consolidación.

1. Se denomina diferencia, positiva o negativa, de primera consolidación la existente entre el valor contable de la participación en el capital o patrimonio de la entidad dependiente que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante y la parte proporcional del patrimonio neto representativa de la participación en el capital o patrimonio de la entidad dependiente en la fecha de su adquisición.

2. Cuando la diferencia de consolidación sea positiva, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente, aumentando el valor de los activos o reduciendo el de los pasivos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor razonable en la fecha de la primera consolidación, calculado en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.

   Una vez realizada la imputación indicada, los importes resultantes para las partidas del balance se amortizarán, en su caso, con idénticos criterios a los aplicados a las mismas antes de la imputación.

3. Cuando la diferencia de consolidación sea negativa, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente, aumentando el valor de los pasivos o reduciendo el de los activos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor razonable en la fecha de la primera consolidación, en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.

4. La diferencia de primera consolidación que subsista, tras la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, será el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación según corresponda.

Artículo 21. Fondo de comercio de consolidación.

1. Se entenderá por fondo de comercio de consolidación la diferencia positiva a que se refiere el artículo anterior minorada en el importe de las revalorizaciones de activos o las reducciones de valor de pasivos conforme a lo establecido en el mencionado artículo.

2. El fondo de comercio de consolidación se inscribirá en una rúbrica del activo del balance consolidado.

3. Con posterioridad a su reconocimiento inicial, el fondo de comercio de consolidación se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

   El fondo de comercio es un activo con vida útil definida y se amortizará durante la misma. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que su vida útil es de diez años y que su recuperación es lineal.

   Además, deberá analizarse, al menos anualmente, su posible deterioro de acuerdo con las normas sobre deterioro de valor previstas en el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local. Estas pérdidas por deterioro tendrán carácter irreversible.

Artículo 22. Diferencia negativa de consolidación.

1. Se entenderá por diferencia negativa de consolidación la diferencia negativa a que se refiere el artículo 20, minorada en el importe de las revalorizaciones de pasivos o disminuciones de valor de los activos realizadas conforme a lo establecido en dicho artículo.

2. La diferencia negativa de consolidación se reconocerá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo en la partida 18 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas».

3. Cuando se haga uso de lo dispuesto en el número 3 del artículo 19, las diferencias negativas serán consideradas como reservas de la entidad que posea la participación.

Artículo 23. Participación de socios externos.

1. La valoración de los socios externos se realizará en función de su participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente. Por tanto, salvo en el supuesto expresamente regulado en el artículo 25.1.d) de este anexo, el fondo de comercio de consolidación no se atribuirá a los socios externos.

2. Dicha participación se calculará en función de la proporción que represente la participación de los socios externos en el capital o patrimonio de cada entidad dependiente, excluidos los instrumentos de patrimonio propio y los mantenidos por sus entidades dependientes.

3. La participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente atribuible a terceros ajenos al grupo, figurará en el epígrafe V. «Socios externos» del patrimonio neto del balance consolidado.

SUBSECCIÓN 2
ELIMINACIÓN INVERSIÓN-PATRIMONIO NETO EN CONSOLIDACIONES POSTERIORES

Artículo 24. Consolidaciones posteriores.

1. En consolidaciones posteriores la eliminación inversión-patrimonio neto se realizará en los mismos términos que los establecidos para la fecha de adquisición. El exceso o defecto del patrimonio neto generado por la entidad dependiente desde la fecha de adquisición se presentará en el balance consolidado de acuerdo con los siguientes criterios:

   a) La parte de este importe atribuible a la entidad dominante que corresponda a partidas de reservas se mostrará en la partida 1. «Reservas y resultados de ejercicios anteriores» del epígrafe II «Patrimonio generado», y se desglosará en la memoria consolidada bajo la denominación «Reservas en entidades consolidadas».

   b) La parte que corresponda a ajustes por cambios de valor y subvenciones recibidas figurará en los epígrafes III. «Ajustes por cambios de valor» y IV. «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados», respectivamente.

   c) La parte atribuible a los socios externos deberá inscribirse en el epígrafe V. «Socios externos». En la memoria también se incluirá el oportuno detalle sobre la composición de este saldo.

   Para calcular dichos importes se deberán eliminar las transferencias realizadas a la cuenta del resultado económico patrimonial de los ajustes por cambios de valor y de las subvenciones recibidas, existentes en la fecha de adquisición.

2. A los efectos del apartado anterior, la variación del patrimonio neto se calculará:

   a) Excluyendo el resultado del ejercicio, y

   b) Teniendo en cuenta los ajustes sobre el resultado de ejercicios anteriores correspondientes a operaciones entre entidades del grupo, reguladas en los artículos 30 y siguientes de este anexo.

3. En todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas, correspondientes a la inversión en el capital o patrimonio de la entidad dependiente, realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo.

Artículo 25. Modificación de la participación sin pérdida de control.

1. Una vez que se ha obtenido el control, las operaciones posteriores que den lugar a la modificación de la participación de la entidad dominante en la entidad dependiente, sin que, en caso de reducción, supongan una pérdida de control, se considerarán en las cuentas consolidadas como una operación con títulos de patrimonio propio. En consecuencia, en la eliminación inversión-patrimonio neto y en el cálculo de los socios externos, se aplicarán las siguientes reglas:

   a) No se modificará el importe del fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa reconocida, ni el de otros activos o pasivos del balance consolidado.

   b) En los supuestos de reducción de la participación sin pérdida de control, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la entidad que reduce la participación.

   c) El importe de los ajustes por cambios de valor y de las subvenciones recibidas de la entidad dependiente, que deben lucir en el balance consolidado, se cuantificará en función del porcentaje de participación que las entidades del grupo posean en el capital o patrimonio de aquella, una vez realizada la operación.

d) La participación de los socios externos en el patrimonio neto de la entidad dependiente se mostrará en el balance consolidado en función del porcentaje de participación que terceros ajenos al grupo posean en el capital o patrimonio de la citada entidad, una vez realizada la operación, incluyendo, en consecuencia, el porcentaje de participación en el fondo de comercio contabilizado en las cuentas consolidadas asociado a la modificación que ha producido.

e) En su caso, el ajuste necesario para dar cumplimiento a lo dispuesto en las letras a), c) y d) motivará una variación en las reservas de la entidad que reduce o aumenta la participación.

2. Cuando la reducción en el porcentaje de participación ocasione una pérdida significativa en las cuentas anuales individuales de la entidad inversora, dicha circunstancia se tomará en consideración para apreciar el deterioro del fondo de comercio de consolidación.

Artículo 26. Inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación.

1. Cuando una entidad dominante realice una nueva inversión en el capital o patrimonio de una entidad dependiente o una desinversión en la misma, que no implique una variación en el porcentaje de participación en la entidad dependiente, no se modificará el fondo de comercio ni la diferencia negativa de consolidación.

2. En los supuestos de reducción de la inversión sin modificación de participación, en su caso, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la entidad que reduce su inversión.

Artículo 27. Socios externos en consolidaciones posteriores.

1. En consolidaciones posteriores la valoración de los socios externos se realizará teniendo en cuenta las eliminaciones previstas en este capítulo.

2. La participación en el resultado de las entidades dependientes reconocido en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada y en el estado de ingresos y gastos reconocidos del estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, que corresponda a socios externos se presentará, de forma separada, como una atribución del resultado y no como un gasto o ingreso.

3. En el caso de participaciones indirectas el cálculo de la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se realizará una vez integradas las entidades dependientes en las que participe la entidad dependiente a la que corresponden los indicados socios externos.

4. En el caso de participaciones recíprocas entre entidades dependientes la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se calculará teniendo en cuenta la interrelación entre las entidades.

SUBSECCIÓN 3
CASOS PARTICULARES

Artículo 28. Participaciones indirectas.

1. La eliminación inversión-patrimonio neto en los supuestos de participación indirecta se efectuará por etapas:

a) Se realizará en primer lugar, la eliminación inversión-patrimonio neto correspondiente a la entidad dependiente que no tenga participación directa en el capital o patrimonio de ninguna otra entidad dependiente.

b) Posteriormente, se realizarán las sucesivas eliminaciones inversión-patrimonio neto, por el orden que se deriva de lo indicado en la letra a) anterior, teniendo en cuenta para la cuantificación del patrimonio neto que formarán parte de este último las reservas en entidades consolidadas, los ajustes de valor en entidades consolidadas y las subvenciones recibidas en entidades consolidadas, que, en aplicación de lo previsto en el artículo 24 de este anexo, hayan surgido en las etapas anteriores.

2. Para determinar el fondo de comercio que surja en cada etapa se deberá tener en cuenta la cronología de las participaciones.

Artículo 29. Participaciones recíprocas entre entidades dependientes.

1. En caso de participaciones recíprocas entre las entidades dependientes, se deberá calcular el fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación de acuerdo con lo establecido en el artículo 20 y siguientes de este anexo, y sin que afecte al cálculo del patrimonio neto tal interrelación.

2. Para calcular las reservas en entidades consolidadas procedentes de entidades dependientes participadas recíprocamente, y para determinar la participación en los ajustes por cambios de valor y en las subvenciones recibidas por la entidad dependiente, la variación del patrimonio neto de cada una de ellas se calculará teniendo en cuenta dicha interrelación.

3. En todo caso hay que tener en cuenta la cronología de las participaciones. Si las inversiones recíprocas se producen antes de la toma de participación de la dominante, será necesario realizar los cálculos derivados de la interrelación que previamente no se habían considerado en la elaboración de cuentas consolidadas anteriores. Cuando la inversión recíproca se produzca una vez que exista control, no se reconocerá fondo de comercio ni diferencia negativa de consolidación adicional, en sintonía con lo establecido en el artículo 25 de este anexo.

SUBSECCIÓN 4
ELIMINACIONES DE PARTIDAS INTRAGRUPO Y RESULTADOS

Artículo 30. Eliminación de partidas intragrupo.

1. Deberán eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, una vez realizadas las homogeneizaciones que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 14 a 17 de este anexo.

2. Se entenderá por partidas intragrupo los créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo e ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios entre entidades del grupo, sin perjuicio de lo previsto para los dividendos en el artículo 38 de este anexo.

Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas.

1. Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos entidades del grupo desde el momento en que ambas entidades pasaron a formar parte del mismo. A los efectos de esta subsección se entiende por resultados tanto los recogidos en la cuenta de resultados como, en su caso, los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, de acuerdo con la normativa contable aplicable.

2. La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición.

No obstante, las pérdidas habidas en operaciones internas pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor que exigiría, en su caso, su reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas. De igual modo, el beneficio producido en transacciones internas puede indicar la existencia de una recuperación en el deterioro de valor del activo objeto de transacción que previamente hubiera sido registrado. En su caso, ambos conceptos deberán presentarse en las cuentas anuales consolidadas conforme a su naturaleza.

3. Se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en los casos en que un tercero actúe en nombre propio y por cuenta de una entidad del grupo.

4. Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 32 a 36 de este anexo o cuando una de las entidades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. La imputación de resultados en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada o, en su caso, en el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de las partidas que procedan.

5. Si algún elemento patrimonial es objeto, a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de un ajuste de valor, la amortización, pérdidas por deterioro y resultados de enajenación o baja en balance, se calcularán, en las cuentas anuales consolidadas, sobre la base de su valor ajustado.

6. Conforme a lo establecido en el artículo 30 de este anexo deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas. También se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas en favor de otras entidades del grupo. Ambas eliminaciones darán lugar al correspondiente ajuste en resultados.

7. La eliminación de resultados por operaciones internas realizada en el ejercicio afectará a la cifra de resultados consolidados, o al importe total de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, mientras que la eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto, afectando a las reservas, a los ajustes por cambios de valor o a las subvenciones recibidas, que están pendientes de imputar a la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

8. El ajuste en resultados, en ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, y en otras partidas de patrimonio neto, afectará a la entidad que enajene el bien o preste el servicio y, por tanto, al importe asignable a los socios externos de dicha entidad.

9. La clasificación de los elementos patrimoniales, ingresos, gastos, flujos de efectivo e ingresos y gastos presupuestarios se realizará desde el punto de vista del grupo, sin que se vean modificados por las operaciones internas. En el caso de que la operación interna coincida con un cambio de afectación desde el punto de vista del grupo, ese cambio de afectación se reflejará en las cuentas anuales consolidadas conforme a las reglas establecidas al efecto en la normativa reguladora, en particular como se señala en los artículos siguientes.

Artículo 32. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.

1. Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una entidad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la entidad que vende constituyan existencias, activos en estado de venta, inmovilizado, inversiones inmobiliarias o patrimonio público del suelo.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

   a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las existencias adquiridas.

Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando las existencias adquiridas se integren, como coste, en inmovilizados, inversiones inmobiliarias o patrimonio público del suelo deberán aplicarse las normas del artículo 33 de este anexo.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna quede afectado un activo en estado de venta o un elemento del inmovilizado, de las inversiones inmobiliarias o del patrimonio público del suelo como existencias, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en la partida 12.c) «Activos transformados en existencias», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 33. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado, inversiones inmobiliarias o de patrimonio público del suelo.

1. Se considerarán operaciones internas de inmovilizado, de inversiones inmobiliarias o de patrimonio público del suelo todas aquellas en las que una entidad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la entidad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias, patrimonio público del suelo, existencias o activos en estado de venta.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable, y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando:

1. Se enajene a terceros el activo adquirido.

2. Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido.

3. En el caso de que la amortización no se incorpore como coste de un activo, el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio.

4. Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable del inmovilizado, de la inversión inmobiliaria o del patrimonio público del suelo y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 32 de este anexo.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna queden afectadas las existencias como un elemento del inmovilizado, inversión inmobiliaria o patrimonio público del suelo, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en la partida específica 6. «Trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 34. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.

1. Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una entidad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los financieros.

2. Cuando los servicios adquiridos se incorporen como coste de un activo, los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

   a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción del servicio y su precio de venta.

   b) El resultado se entenderá realizado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33 de este anexo.

   c) Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del precio de adquisición o coste de producción de los activos, eventualmente neto de amortizaciones, y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

   d) Cuando estos servicios se incorporen como coste de un elemento de inmovilizado, inversión inmobiliaria o patrimonio público del suelo, se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en una partida específica «Trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 35. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.

1. Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una entidad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, en su caso hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

   a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.

   b) El resultado se entenderá realizado cuando los mencionados activos financieros se enajenen a terceros.

Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

Artículo 36. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.

1. No obstante lo establecido en los artículos anteriores, cuando en las cuentas consolidadas se aplique el valor razonable al elemento patrimonial objeto de la operación interna, el resultado interno se reclasificará, en su caso, en el importe de la variación de valor razonable, en la correspondiente partida de patrimonio neto.

2. Se eliminarán los resultados contabilizados por las entidades dependientes derivados de transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial desde cuentas de patrimonio neto como consecuencia de operaciones internas, por los importes de los epígrafes del balance III «Ajustes por cambios de valor» y IV «Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados» existentes en la fecha de adquisición. Tales resultados se considerarán integrados en los epígrafes de patrimonio neto de los que procedan, a los efectos de determinar el exceso o defecto de patrimonio neto previsto en el apartado uno del artículo 24 de este anexo.

Artículo 37. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.

1. A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por entidades del grupo se registrará, en su caso, un resultado.

2. El resultado se determinará por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición.

3. El resultado determinado conforme a lo previsto en los apartados anteriores lucirá en la partida 24 «Deterioro de valor, beneficios y pérdidas por operaciones con activos y pasivos financieros» de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

4. Se eliminarán los ajustes, por aplicación del valor razonable o por cualquier otro concepto, registrados con posterioridad a la adquisición a terceros de estos activos.

Artículo 38. Eliminación de dividendos internos.

1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una entidad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.

2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la entidad perceptora.

3. Cuando se trate de dividendos a cuenta se eliminarán contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la entidad que los distribuyó.

CAPÍTULO III
MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL Y PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA

SECCIÓN 1
MÉTODO DE INTEGRACIÓN PROPORCIONAL

Artículo 39. Definición del método.

1. La aplicación del método de integración proporcional consiste en la incorporación a las cuentas anuales consolidadas de la porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, flujos de efectivo y demás partidas de las cuentas anuales de la entidad multigrupo correspondiente al porcentaje que de su patrimonio neto posean las entidades del grupo, sin perjuicio de las homogeneizaciones previas y de los ajustes y eliminaciones que resulten pertinentes, descritos en el Capítulo II anterior.

2. Las cuentas de la entidad multigrupo a incorporar por aplicación del apartado anterior serán, en su caso, las cuentas anuales consolidadas de dicha entidad. Si las citadas cuentas no se formulasen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en la norma de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

Artículo 40. Criterios aplicables.

Para efectuar la integración proporcional se tendrán en cuenta, con las necesarias adaptaciones, las reglas establecidas en los artículos 13 a 38 de este anexo relativas al método de integración global, teniendo en cuenta lo siguiente:

a) La agregación a las cuentas consolidadas de las distintas partidas de las cuentas anuales de la entidad multigrupo se realizará en la proporción que represente la participación de las entidades del grupo en el patrimonio neto de aquélla.

b) Los créditos y deudas, los ingresos y gastos, flujos de efectivo, ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios y los resultados por operaciones con las entidades multigrupo se eliminarán en la proporción indicada en la letra anterior.

c) No deberá lucir en las cuentas consolidadas ninguna partida correspondiente a socios externos de la entidad multigrupo.

d) En el caso de que las aportaciones no dinerarias realizadas por entidades del grupo en la entidad multigrupo hayan generado resultados económicos, en las cuentas consolidadas

sólo se reconocerá la porción correspondiente al patrimonio poseído por los demás partícipes en la entidad multigrupo. Estos resultados deben ser eliminados ajustando el valor del activo correspondiente. Se reconocerá el importe de cualquier resultado negativo cuando la operación haya puesto de manifiesto un deterioro de valor de los activos transferidos.

SECCIÓN 2
PROCEDIMIENTO DE PUESTA EN EQUIVALENCIA O MÉTODO DE LA PARTICIPACIÓN

Artículo 41. Descripción del procedimiento.

1. Según el procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, la inversión en una entidad se registrará inicialmente por el importe que el porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 de este anexo, y se incrementará o disminuirá posteriormente para reconocer el porcentaje que corresponda al inversor en el resultado del ejercicio y en otros incrementos o disminuciones directamente imputables al patrimonio neto obtenidos por la entidad participada después de la fecha de adquisición.

2. Cuando a una entidad se le aplique el procedimiento de puesta en equivalencia, las cuentas de dicha entidad a considerar, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos siguientes, serán, en su caso, sus cuentas anuales consolidadas. Si las citadas cuentas no se formulasen, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en la norma de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales.

Artículo 42. Homogeneización de la información.

1. Si la entidad participada utiliza criterios de valoración diferentes a los del grupo, deberán efectuarse los ajustes necesarios, previamente a la puesta en equivalencia, en los términos previstos en el artículo 15 de este anexo, cuando tales diferencias resulten significativas y siempre que se pueda disponer de la información necesaria.

2. Las cuentas anuales de la entidad participada deberán referirse a la misma fecha que las cuentas anuales consolidadas. A estos efectos se aplicará el apartado 2 del artículo 14 de este anexo. También será de aplicación el apartad o 3 de dicho artículo, siempre que pueda obtenerse la información necesaria.

Artículo 43. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

1. Cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, la participación en la entidad se valorará en el balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad.

   Este importe figurará en el activo no corriente del balance consolidado en la partida 1.«Participaciones puestas en equivalencia» del epígrafe V «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

2. Si la diferencia entre el importe al que la participación estaba contabilizada en las cuentas individuales y el valor a que se ha hecho referencia en el apartado anterior es positiva, la parte de esa diferencia que sea atribuible a elementos patrimoniales de la entidad puesta en equivalencia, será incorporada al valor de la participación en el Balance consolidado, con el límite establecido en el apartado 2 del artículo 20 de este anexo.

   La diferencia positiva que, en su caso, subsista pondrá de manifiesto un fondo de comercio que se incluirá también en el valor de la participación y del que se informará en la memoria.

   En el supuesto excepcional de que la diferencia descrita en el primer párrafo de este apartado sea negativa, la parte de esa diferencia que sea atribuible a elementos patrimoniales de la entidad puesta en equivalencia, se deducirá del valor de la participación

en el Balance consolidado con el límite establecido en el apartado 3 del artículo 20 de este anexo. La diferencia negativa que, en su caso, subsista se reconocerá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo en la partida 28 «Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia».

3. Los resultados generados por la entidad puesta en equivalencia se reconocerán desde la fecha en que se adquiere la influencia significativa o, en el caso de entidades multigrupo, el control conjunto.

Artículo 44. Ajustes al valor inicial de la participación.

1. El valor contable en el balance consolidado de la participación en la entidad se modificará, aumentándolo o disminuyéndolo, en la proporción que corresponda a las entidades del grupo, por las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la entidad participada desde la valoración inicial, una vez eliminada la proporción procedente de los resultados no realizados generados en transacciones entre dicha entidad y las entidades del grupo, siempre que sean significativas y en la medida en que se pueda obtener la información necesaria para ello.

2. El mayor valor, en su caso, atribuido a la participación como consecuencia de lo previsto en el artículo 20 de este anexo, y el importe del fondo de comercio implícito, deberá reducirse en ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados o a otra partida de patrimonio neto que corresponda y a medida que se deprecien, causen baja o se enajenen a terceros los correspondientes elementos patrimoniales. Del mismo modo, procederá el cargo a resultados consolidados cuando se produzcan pérdidas por deterioro del valor previamente reconocido de elementos patrimoniales de la entidad participada, con el límite de la plusvalía asignada a los mismos en la fecha de primera puesta en equivalencia.

3. En cada ejercicio posterior a la primera aplicación del procedimiento:

   a) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a resultados del ejercicio de la participada formarán parte de los resultados consolidados, figurando de forma explícita en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, en la partida 26 «Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia».

   b) Sin embargo, en el caso de que la entidad participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la inversión calculado por puesta en equivalencia.

      Una vez que se haya reducido a cero el valor de la participación, las pérdidas adicionales, y el correspondiente pasivo se reconocerán en la medida en que se haya incurrido en obligaciones legales, contractuales, implícitas o tácitas, o bien si el grupo de entidades ha efectuado pagos en nombre de la entidad participada.

      Si la entidad participada obtiene ganancias con posterioridad, las mismas serán reconocidas en cuentas anuales consolidadas cuando alcancen el importe de las pérdidas no reconocidas.

      Los ingresos y gastos de la entidad participada que se hayan imputado directamente al patrimonio neto se tratarán de forma análoga a los que se hayan reconocido en la cuenta del resultado económico patrimonial.

   c) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a otras variaciones del patrimonio neto, ya sea por cambios en el patrimonio neto de la entidad participada que la misma no haya reconocido en su resultado del ejercicio, o reservas generadas procedentes de resultados de ejercicios anteriores, se mostrarán en las correspondientes partidas o epígrafes del patrimonio neto, conforme a su naturaleza.

d) Los beneficios distribuidos por la entidad participada reducirán el valor contable de la participación en el balance consolidado, considerándose reservas de la entidad que posea la participación. Cuando se trate de dividendos a cuenta, se reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la entidad que los haya recibido.

Artículo 45. Modificación de la participación.

1. En una nueva adquisición de participaciones en la entidad puesta en equivalencia, la inversión adicional y el nuevo fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación se determinarán del mismo modo que la primera inversión y en los porcentajes sobre el patrimonio neto que corresponda a tal inversión. Si en relación con una misma participada, surge un fondo de comercio y una diferencia negativa de consolidación, la diferencia negativa se reducirá hasta el límite del fondo de comercio implícito, circunstancia que motivará la minoración de la participación puesta en equivalencia.

2. En una reducción de participaciones en la entidad en la que se mantenga la influencia significativa, la partida representativa de la inversión se valorará aplicando las reglas establecidas en los artículos anteriores, por los importes que correspondan al porcentaje de participación que se retiene. El resultado derivado de la operación se ajustará por las imputaciones a resultados consolidados anteriores a la enajenación motivadas por:

   a) Los resultados obtenidos por la entidad participada.

   b) La aplicación del valor razonable a los elementos patrimoniales de la entidad participada en la fecha de primera puesta en equivalencia.

   c) Los ajustes del valor razonable imputados directamente a patrimonio neto que se correspondan con la reducción en el porcentaje de participación.

3. Cuando una nueva adquisición de participaciones en la entidad no implique un aumento en el porcentaje de participación, no surgirán nuevas diferencias respecto de las de primera puesta en equivalencia, sin que se modifique el fondo de comercio de consolidación calculado de forma implícita ni, en su caso, la diferencia negativa de consolidación.

   Cuando una reducción de participaciones en la entidad no implique una reducción en el porcentaje de participación en la misma, se reducirá el valor de la partida representativa de la inversión y de las reservas en entidades puestas en equivalencia en el importe obtenido como consecuencia de la reducción, eliminándose el resultado que, en su caso, haya sido registrado por la entidad inversora.

4. Si el aumento o reducción del porcentaje de participación sin que se produzca una inversión adicional o una desinversión implica la modificación del valor de las participaciones en la entidad participada, se reconocerá el correspondiente resultado en la partida 26 «Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia» de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

Artículo 46. Pérdidas por deterioro del valor.

1. Una vez que se haya aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia y se hayan reconocido las pérdidas de la entidad participada de acuerdo con el artículo 44, la entidad dominante aplicará en las cuentas consolidadas lo establecido en el apartado 7.3 «Deterioro» de la norma de reconocimiento y valoración 8 «Activos financieros», del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, para determinar si es necesario reconocer pérdidas por deterioro adicionales respecto a la inversión neta que tenga en la entidad participada.

2. El análisis del deterioro del fondo de comercio no se llevará a cabo de forma separada, sino en función de lo previsto en el apartado anterior. Las pérdidas por deterioro no se asignarán a ningún activo concreto, incluido el fondo de comercio de consolidación, que

forme parte del valor contable de la inversión en la participada. Por consiguiente, las reversiones de estas pérdidas por deterioro se reconocerán de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable citada en el apartado 1 anterior.

Artículo 47. Procedimiento de puesta en equivalencia modificado.

Este procedimiento consiste en aplicar el de puesta en equivalencia o método de la participación regulado en esta Sección, sin efectuar homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas.

CAPÍTULO IV
CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Artículo 48. Documentos que integran las cuentas anuales consolidadas.

1. Las cuentas anuales consolidadas comprenden el balance consolidado, la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado, el estado de liquidación del presupuesto consolidado y la memoria consolidada.

2. 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 del grupo.

3. La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local deberá conducir a que las cuentas anuales consolidadas muestren la citada imagen fiel.

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

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

Artículo 49. Formulación de las cuentas anuales consolidadas.

1. Las cuentas anuales consolidadas deberán ser formuladas por la entidad dominante en el plazo establecido por la legislación vigente y se referirán al año natural.

2. 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 consolidados deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, el grupo al que corresponden y el ejercicio a que se refieren.

3. Las cuentas anuales consolidadas se elaborarán expresando sus valores en euros.

Artículo 50. Estructura de las cuentas anuales consolidadas.

Las cuentas anuales consolidadas deberán adaptarse a los modelos establecidos en el anejo de estas normas.

Artículo 51. Normas comunes al balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares de cada uno de los estados que componen las cuentas anuales consolidadas, el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados 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. No obstante, para el primer ejercicio que se formulen cuentas consolidadas podrán omitirse las cifras del ejercicio anterior.

   A estos efectos, cuando las cifras del ejercicio que se cierra no sean comparables con las del ejercicio anterior, 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 consolidadas, informando de ello en la memoria.

   Cuando la composición de las entidades incluidas en la consolidación hubiese variado considerablemente en el curso de un ejercicio, deberá incluirse, en la memoria, la información necesaria para que la comparación de sucesivos estados financieros muestre los principales cambios que han tenido lugar entre ejercicios.

2. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

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

Artículo 52. Balance consolidado.

1. El balance consolidado comprende con la debida separación, el activo y el pasivo de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, así como el patrimonio neto que incluirá en partida específica separada la parte que corresponda a socios externos al grupo.

2. Además, se integrarán en el balance consolidado los activos y pasivos de las entidades a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su capital social o patrimonio y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

3. Los epígrafes VII del activo no corriente «Activos por impuesto diferido», IV del pasivo no corriente «Pasivos por impuesto diferido» y I del pasivo corriente «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta» se refieren exclusivamente a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad o el Plan de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos, y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

4. En el balance consolidado también lucirán partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos y procedimientos de consolidación.

5. Los créditos y deudas con entidades incluidas en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia o por el de integración proporcional en la parte no eliminada lucirán separadamente en los correspondientes epígrafes de «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del activo y de «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del pasivo.

6. Los créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas no incluidas en el perímetro de consolidación lucirán separadamente en los correspondientes epígrafes de «Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del activo y de «Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas» del pasivo.

7. El balance consolidado deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del balance del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 53. Cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

1. Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial consolidado obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan; y muestra el resultado económico patrimonial consolidado, con distinción de la parte atribuida a la entidad dominante y a los socios externos al grupo.

   Además se integrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada los ingresos y gastos de las entidades a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su patrimonio, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, y sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

2. Las partidas 3 «Ingresos de la actividad propia» y 11 «Gastos por ayudas y otros» se refieren exclusivamente a entidades que aplican el Plan de Contabilidad para entidades sin fines lucrativos y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

3. El importe neto de la cifra de negocios determinado de acuerdo con el Plan General de Contabilidad figurará en la partida 4 «Ventas y prestaciones de servicios».

4. El impuesto sobre sociedades figurará, en su caso, en la partida 13 «Otros gastos de gestión ordinaria».

5. La partida 17 «Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas» se determinará de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

6. La diferencia negativa en combinación de negocios regulada en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, figurará en la partida 18 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas».

7. La partida 27 «Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto de una entidad multigrupo» se determinará de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

8. El epígrafe V «Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos» se refiere exclusivamente a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinará conforme a las normas previstas en el mismo.

9. En la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada también lucirán partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos y procedimientos de consolidación.

10. La cuenta del resultado económico patrimonial consolidada deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración de la cuenta del resultado económico patrimonial del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 54. Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.

1. El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado tiene dos partes:

   a) Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado.

   b) Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado.

2. En la primera parte, «1. Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado», se informará de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo:

   a) Los ajustes en el patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

   b) Los ingresos y gastos consolidados reconocidos en el ejercicio.

   c) Las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, en las que éstas actúen como tales.

   d) Otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

3. En la segunda parte, «2. Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado», se recogerán los cambios en el patrimonio neto derivados de:

   a) El resultado económico patrimonial consolidado del ejercicio.

   b) Los ingresos y gastos de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

      Los ingresos y gastos de las entidades a las que se les aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su patrimonio, cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

      Las partidas 5 «Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes», 6 «Efecto impositivo» y 7 «Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» se refieren sólo a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

   c) 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.

Las partidas 5 «Efecto impositivo» y 6 «Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» se refieren sólo a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto del

Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 55. Estado de flujos de efectivo consolidado.

1. El estado de flujos de efectivo consolidado informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.

   El estado de flujos de efectivo consolidado se elaborará conforme al modelo incluido en el anexo de estas Normas.

2. El estado de flujos de efectivo consolidado comprenderá con la debida separación, los cobros y los pagos de la entidad dominante y de las entidades integradas globalmente, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

3. Además, se integrarán en el estado de flujos de efectivo consolidado los cobros y pagos de las entidades a las que se aplique el método de integración proporcional, en el porcentaje que represente la participación del grupo en su patrimonio, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

4. La clasificación de los flujos de efectivo por actividades, se hará considerando al grupo como una unidad, por lo que se eliminarán los flujos de efectivo por operaciones entre entidades del conjunto consolidable, en la parte que corresponda.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, si la entidad dominante no dispone de la información necesaria para elaborar el estado de flujos de efectivo, podrá presentar la información diferenciando los flujos que correspondan a entidades sometidas a principios contables públicos, los que correspondan a las entidades que apliquen el Plan General de Contabilidad y los que correspondan a las entidades que apliquen el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. En este caso, el estado de flujos de efectivo consolidado se ajustará al modelo abreviado incluido en el anexo de estas normas.

6. El estado de flujos de efectivo consolidado se formulará teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del Estado de flujos de efectivo del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 56. Estado de liquidación del Presupuesto consolidado.

El Estado de liquidación del Presupuesto consolidado, comprende, con la debida separación, la liquidación consolidada del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos, así como el Resultado presupuestario consolidado de las entidades del grupo que tengan presupuesto limitativo.

Artículo 57. Memoria consolidada.

1. La memoria consolidada completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales consolidadas. Se formulará teniendo en cuenta que:

   a) El modelo de memoria consolidada 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 cumplimentarán, se mantendrá, para aquellas notas que sí tengan contenido, la numeración prevista en el modelo de memoria consolidada y se incorporará en dicha memoria consolidada una relación de aquellas notas que no tengan contenido.

b) Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria consolidada que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad del grupo en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales consolidadas 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 del grupo.

ANEXO
MODELOS DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Modelos de cuentas anuales consolidadas

Estado de Liquidación del Presupuesto Consolidado

MEMORIA CONSOLIDADA

CONTENIDO DE LA MEMORIA CONSOLIDADA

1. Entidades del grupo.
2. Entidades multigrupo y asociadas.
3. Información de los subgrupos de entidades.
4. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas.
5. Normas de reconocimiento y valoración.
6. Ajustes y eliminaciones
7. Combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial.
8. Fondo de comercio de consolidación.
9. Diferencia negativa de consolidación.
10. Socios externos.
11. Modificaciones en el porcentaje de participación en entidades del grupo.
12. Partidas correspondientes a entidades multigrupo.
13. Participaciones en entidades puestas en equivalencia.
14. Principales epígrafes del balance.
15. Información presupuestaria consolidada
16. Otra información que afecte a las cuentas anuales consolidadas.
17. Hechos posteriores al cierre.

1. Entidades del grupo

a) Entidad dominante. Identificación.

b) Entidades dependientes.

c) Entidades a integrar en la consolidación.

1) Identificación de las entidades dependientes a integrar en la consolidación.

Dichas entidades se agruparán en función del procedimiento por el que se hayan integrado, de acuerdo con su naturaleza jurídica.

En su caso, se informará de la opinión manifestada por la persona auditora en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas integradas en la consolidación.

2) Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.

3) Supuesto de los previstos en el artículo 2 de estas normas de consolidación por el que se ha incluido cada entidad en el grupo.

4) Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100%, precisando la entidad titular de la participación.

5) Identificación de las entidades dependientes clasificadas como mantenidas para la venta.

d) Entidades a excluir de la consolidación.

1) Identificación de las entidades dependientes que se excluyen del perímetro de la consolidación, ordenadas en función de las causas de exclusión previstas en el artículo 8 de estas normas de consolidación, y dentro de cada una de ellas, según su forma jurídica.

2) Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100%, precisando la entidad titular de la participación.

3) Patrimonio neto del último ejercicio conocido, señalando los importes correspondientes a capital o patrimonio, reservas y resultados.

e) Interés significativo de las entidades del grupo.

Se considera que la magnitud representativa de dicho interés significativo es:

1. En las entidades del sector público que realizan actividades administrativas:

   - Si su presupuesto de gastos tiene carácter limitativo: el importe total de las obligaciones reconocidas netas,

   - Si su presupuesto de gastos no tiene carácter limitativo: el importe total de los acreedores reconocidos por operaciones derivadas de la actividad.

2. En las entidades del sector público que realizan actividades empresariales: el importe de los gastos de explotación del ejercicio.

3. En las fundaciones del sector público: el importe de los gastos del ejercicio derivados tanto de la actividad propia como de la actividad mercantil.

2. Entidades multigrupo y asociadas

a) Entidades a integrar en la consolidación

   1. Identificación de las entidades multigrupo y asociadas a integrar en la consolidación.

2. Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades multigrupo y asociadas, precisando la entidad titular de la participación.

3. Supuesto que determina su configuración como entidad multigrupo o asociada.

Entidades multigrupo

Se informará acerca de:

1. Método o procedimiento de consolidación aplicado, y justificación para su uso.

2. Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una entidad multigrupo, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.

3. En su caso, se informará de la opinión manifestada por la persona auditora en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas de las entidades multigrupo.

4. Identificación de las entidades multigrupo clasificadas como mantenidas para la venta.

Entidades asociadas

Se informará acerca de:

1. En su caso, justificación de la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia modificado.

2. Razones por las que se ha obviado la presunción de que no se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, menos del 20 por ciento de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que ejerce dicha influencia.

3. Razones por las que se ha obviado la presunción de que se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, el 20 por ciento o más de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que no ejerce dicha influencia.

4. Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una asociada, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.

5. En su caso, se informará de la opinión manifestada por la persona auditora en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas de las entidades asociadas.

6. Identificación de las entidades asociadas clasificadas como mantenidas para la venta.

b) Entidades a excluir de la consolidación

1. Identificación de las entidades multigrupo o asociadas que se excluyen del perímetro de la consolidación, ordenadas en función de las causas de exclusión previstas en el artículo 8 de estas normas de consolidación, y dentro de cada una de ellas, según su forma jurídica.

3. Información de los subgrupos de entidades

Cuando una entidad del grupo sea a su vez, dominante de otras entidades, se informará de la estructura de dicho subgrupo identificando a las distintas entidades que forman parte del mismo.

4. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas

a) Imagen fiel:

   1. La entidad dominante deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales consolidadas reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.

   2. 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 consolidadas.

   3. Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar el objetivo de imagen fiel y ubicación de ésta en la memoria.

b) Comparación de la información:

   1. Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio con las del precedente.

   2. 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.

c) Razones e incidencia en las cuentas anuales consolidadas de los cambios en criterios de contabilización y corrección de errores.

d) Información sobre cambios en estimaciones contables cuando sean significativos.

e) Operaciones entre entidades del perímetro de la consolidación.

Se informará sobre las operaciones significativas que se realicen entre entidades del perímetro de la consolidación, cuando el ejercicio contable de una de ellas finalice en una fecha que no difiera en más de tres meses de la fecha de cierre de las cuentas consolidadas.

Se informará asimismo sobre las operaciones significativas entre entidades del perímetro de consolidación que hayan ocasionado ajustes en las cuentas consolidadas del ejercicio anterior.

5. Normas de reconocimiento y valoración

Para las partidas que se relacionan a continuación se indicarán, al menos, los criterios contables aplicados que difieran de los utilizados por la entidad dominante en sus cuentas individuales, justificando tal aplicación. En todo caso, se indicarán las normas de reconocimiento y valoración relativas a las partidas específicas que surjan al realizar la consolidación:

1. Fondo de comercio y diferencia negativa de consolidación; indicando los criterios aplicados en la eliminación inversión-patrimonio neto y en el cálculo de la amortización y del deterioro del fondo de comercio de consolidación.

   En particular, se informará de los criterios empleados para reconocer y valorar los activos y pasivos de las entidades dependientes incluidas en la consolidación.

2. Transacciones entre entidades incluidas en el perímetro de consolidación; indicando los criterios aplicados en la eliminación de las partidas intragrupo y de los resultados por operaciones internas

3. 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.

4. Inversiones inmobiliarias; señalando el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

5. 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.

6. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

7. 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.

8. 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:

      1. 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.

      2. 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.

      3. Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

      4. 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.

5. Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas: Se informará sobre el criterio aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

6. Criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

9. 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

10. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, los seguidos sobre correcciones valorativas.

11. 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.

12. 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.

13. Impuesto sobre beneficios de las entidades del perímetro de consolidación sujetas al Plan General de Contabilidad; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido, de acuerdo con las normas previstas en dicho Plan.

14. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados.

15. 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.

16. Transferencias y subvenciones; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

17. 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.

18. Activos en estado de venta: se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos.

19. Operaciones interrumpidas, criterios para identificar y clasificar una actividad como interrumpida, así como los ingresos y gastos que origina.

6. Ajustes y eliminaciones

Se informará de los ajustes y eliminaciones reconocidos entre las distintas entidades del grupo. Esta información podrá presentarse por grupos de entidades.

Se informará, además, en este punto de los avales y garantías entre entidades del grupo siempre que sean significativos.

7. Combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial

Para cada una de las combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial reconocidas en las cuentas individuales de las entidades consolidadas por el

método de integración global o proporcional sujetas al Plan General de Contabilidad que tengan lugar durante el ejercicio, se proporcionará la siguiente información:

a) Nombre y descripción de la entidad o entidades adquiridas.

b) Fecha de adquisición.

c) Forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.

d) Razones principales que han motivado la combinación de negocios o la reestructuración empresarial, así como una descripción cualitativa de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio, tales como sinergias esperadas de las operaciones de combinación de la adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.

e) Criterios de valoración de los elementos patrimoniales objeto de la combinación de negocios cuando no se ha aplicado el valor contable.

8. Fondo de comercio de consolidación

1. Análisis del movimiento de esta partida, indicando:

   a) Saldo inicial (Importe bruto del mismo, el importe de las amortizaciones acumuladas y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio).

   b) Adiciones (El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo).

   c) La amortización del ejercicio y, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio. En particular se informará sobre las estimaciones realizadas para determinar la vida útil del fondo de comercio, y el método de amortización empleado.

   d) Cualesquiera otros cambios en el valor contable durante el ejercicio, y

   e) Saldo final (El importe bruto del fondo de comercio, el importe de las amortizaciones acumuladas, y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.)

   Se deberán describir sintéticamente las operaciones que han originado las adiciones y reducciones que sean significativas.

2. Desglose del saldo final en función de las participaciones que han generado el fondo de comercio de consolidación.

9. Diferencia negativa de consolidación

1. Análisis de la composición de las siguientes partidas de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada: 18 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas» y 28 «Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia». Se deberán describir las razones por las que la transacción ha originado el saldo de estos epígrafes cuando sean significativos.

2. Desglose del saldo final en función de las participaciones que han generado las diferencias negativas de consolidación.

10. Socios externos

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de este epígrafe indicando para cada entidad dependiente:

a) El movimiento acaecido en el ejercicio y las causas que lo han originado.

b) La composición del saldo al cierre del ejercicio, diferenciando entre su participación en el patrimonio generado, ajustes por cambios de valor y subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.

2. Si la adquisición de la condición de entidad dependiente ha tenido lugar durante el ejercicio se informará del importe de los socios externos en la adquirida reconocidos en la fecha de adquisición.

3. Participación de los socios externos en el fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales consolidadas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.1.d) de estas normas.

11. Modificaciones en el porcentaje de participación en entidades del grupo

Deberá informarse de los efectos en el patrimonio neto atribuible a la entidad dominante de aquellos cambios en la participación de la dominante en la propiedad de una dependiente que no den lugar a pérdida de control. En particular, para cada operación que resulte significativa se mostrará la siguiente información:

a) Variación en las reservas.

b) Variación en los epígrafes III. Ajustes por cambios de valor, y IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados.

c) En su caso, fondo de comercio atribuido a los socios minoritarios.

12. Partidas correspondientes a entidades multigrupo

Se desglosarán para cada partida significativa del balance y de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidados, los importes correspondientes a las entidades multigrupo. Esta información se incluirá de forma agregada para todas las entidades multigrupo.

13. Participaciones en entidades puestas en equivalencia

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de esta partida por entidades puestas en equivalencia, indicando el movimiento del ejercicio y las causas que lo han originado, así como los importes que correspondan al fondo de comercio.

2. Información financiera resumida de las entidades, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos ordinarios y del resultado del ejercicio.

3. Resultado del ejercicio de las entidades puestas en equivalencia que corresponda a la entidad inversora. Deberá informarse del contabilizado en la cuenta del resultado económico patrimonial y del que luce directamente en el patrimonio neto.

14. Principales epígrafes del balance

Se presentará información acerca de los principales epígrafes del balance, así como de la variación que han experimentado en el ejercicio. Asimismo, se informará de las principales causas que han motivado la variación cuando esta sea significativa.

Sin perjuicio de lo anterior, en relación con el Patrimonio Neto se informará del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

a) Saldo inicial.

b) Aumentos.

c) Disminuciones.

d) Saldo final.

La partida, «1. Reservas y resultados de ejercicios anteriores», se desglosará con el siguiente nivel de detalle:

a) Reservas y resultados de ejercicios anteriores de la entidad dominante.

b) Reservas y resultados de ejercicios anteriores en entidades consolidadas.

c) Reservas y resultados de ejercicios anteriores en entidades puestas en equivalencia.

15. Información presupuestaria consolidada

a) Obligaciones de presupuestos cerrados En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre:

1. Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero.

2. Modificaciones del saldo inicial y anulaciones.

3. Total obligaciones.

4. Prescripciones.

5. Pagos realizados.

6. Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre.

OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS

Código económico	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						

b) Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre los compromisos de gastos adquiridos durante el ejercicio, así como en los precedentes, imputables a presupuestos de ejercicios sucesivos, con indicación de su importe y año al que se refieran.

COMPROMISOS DE GASTO CON CARGO A PRESUPUESTOS DE EJERCICIOS POSTERIORES|

Código económico	Descripción	Compromisos de gasto adquiridos con cargo al presupuesto del ejercicio				
		(Año)	(Año)	(Año)	(Año)	Años Sucesivos
	TOTAL					

c) Derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre:

1. Derechos pendientes de cobro a 1 de enero.
2. Modificaciones del saldo inicial.
3. Derechos anulados.
4. Derechos cancelados.
5. Recaudación.
6. Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre.

DERECHOS A COBRAR DE PRESUPUESTOS CERRADOS|

Código económico	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						

d) Compromisos de ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores En relación con las entidades de presupuesto limitativo se presentará, al menos a nivel de capítulo, información sobre los compromisos de ingreso concertados durante el ejercicio, así como los concertados en ejercicios anteriores, que tengan repercusión en presupuestos de ejercicios posteriores, con indicación de su importe y año al que se refieran.

COMPROMISOS DE INGRESO CON CARGO A PRESUPUESTOS DE EJERCICIOS POSTERIORES

Código económico	**Descripción**	**Compromisos de ingreso concertados imputables al ejercicio**				
		(Año)	(Año)	(Año)	(Año)	Años sucesivos
	TOTAL					

e) Liquidación de los estados de previsión de gastos e ingresos de las entidades sin presupuesto limitativo Se presentará la liquidación, agregada o consolidada, por tipo de entidad, de los estados de previsión de gastos e ingresos que se incluyan en el Presupuesto General de la entidad de cada ejercicio, de acuerdo con los modelos que figuren en el mismo y añadiendo al importe presupuestado, el importe realizado y la desviación, en términos absolutos y relativos, producida.

16. Otra información que afecte a las cuentas consolidadas

Se suministrará cualquier otra información significativa que afecte a las cuentas consolidadas cuando no se haya reflejado en el apartado correspondiente al elemento patrimonial afectado.

17. Hechos posteriores al cierre

La entidad dominante 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 consolidadas.

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 consolidada 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 consolidadas.