DISPOSICIONES GENERALES

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

2972

ORDEN de 25 de junio de 2012, del Consejero de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

Mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril el Ministerio de Economía y Hacienda aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, adaptado a las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP), elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) y tomando como modelo el Plan General de Contabilidad para la empresa, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

Con el fin de que el sector público de la Comunidad Autónoma de Euskadi se incorpore a este proceso de normalización contable, se ha elaborado un nuevo Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi que toma como referencia el Plan General de Contabilidad Pública aprobado mediante Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

La Ley 14/1994, de 30 de junio, de Control Económico y Contabilidad de la Comunidad Autónoma del País Vasco en su artículo 9 establece que corresponde al Consejero de Economía y Hacienda aprobar el Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

En su virtud, en uso de las facultades atribuidas por el Decreto 568/2009, de 20 de octubre, por el que se establece la estructura y funciones del Departamento de Economía y Hacienda y de acuerdo con la Comisión Jurídica Asesora de Euskadi,

DISPONGO:

Artículo único.– Aprobación del Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

Se aprueba el Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi cuyo texto se incorpora como anexo a la presente Orden.

El Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi será de aplicación obligatoria para la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y sus Organismos Autónomos, para el resto de entidades del sector público de la Comunidad Autónoma de Euskadi sujetas al régimen de contabilidad pública, así como para las entidades a que hace referencia la disposición adicional segunda de la Ley 14/1994, de Control Económico y Contabilidad de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

DISPOSICIÓN ADICIONAL.– Aplicación del modelo de revalorización para la valoración posterior al inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.

La utilización del modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración n.º 2, «Inmovilizado material» para la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible precisará autorización previa de la Oficina de Control Económico del Departamento de Economía y Hacienda.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA.– Reglas generales para la aplicación del Plan de Contabilidad Pública.

1.– Se registrarán todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan de Contabilidad Pública, se darán de baja todos aquéllos cuyo reconocimiento no esté reconocido por el mismo y se efectuarán las reclasificaciones de los elementos patrimoniales que corresponda. No obstante, las infraestructuras y los bienes de patrimonio histórico existentes en la entidad con anterioridad a la entrada en vigor del Plan de Contabilidad Pública, pero no activadas podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no pueda efectuarse de forma fiable.

2.– El saldo de la cuenta representativa del patrimonio entregado al uso general se cancelará contra la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

3.– Las cuentas en las que se hayan registrado los gastos a distribuir, o en su caso los ingresos a distribuir del endeudamiento, se saldarán contra las cuentas representativas de las correspondientes deudas.

4.– Los ajustes necesarios en la valoración de todos los activos y pasivos para su adaptación al Plan de Contabilidad Pública se realizarán con carácter general utilizando como contrapartida la cuenta 120, «Resultados de ejercicios anteriores».

5.– En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando el Plan General de Contabilidad Pública 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 anterior.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA.– Derogación normativa.

Queda derogada la Orden del Departamento de Economía y Hacienda de 17 de diciembre de 1985, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

DISPOSICIÓN FINAL.– Entrada en vigor.

1.– La presente Orden entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del País Vasco.

2.– Será aplicable en la elaboración de las cuentas anuales de la Administración General de la Comunidad Autónoma de Euskadi y sus Organismos Autónomos a partir del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2011.

3.– No obstante, para el resto de entidades del sector público de la Comunidad Autónoma de Euskadi sujetas al régimen de contabilidad pública, será de aplicación obligatoria a partir del 1 de enero de 2013.

En Vitoria– Gasteiz, a 25 de junio de 2012.

El Consejero de Economía y Hacienda,
CARLOS AGUIRRE ARANA.

ANEXO

PLAN DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI

I. Introducción

Una de las novedades más importantes de los últimos años en lo que respecta a la reforma contable en el sector público, ha sido la aparición de las Normas Internacionales aplicables a la Contabilidad del Sector Público (NIC-SP) elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC). Las NIC-SP están basadas en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-NIIF) aprobadas por el Reglamento de la Comisión Europea para el ámbito empresarial, y tienen como objetivo establecer un marco de referencia para la elaboración de la información financiera por las administraciones públicas de los diferentes países. Las NIC-SP son normas generales de información financiera de alta calidad para su aplicación a entidades del sector público diferentes de las empresas públicas. Si bien no existe una norma de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a su aplicación, como sucede en determinados casos en el ámbito empresarial con las NIC-NIIF, la IFAC recomienda su adopción con el fin de lograr una información consistente y comparable entre las entidades del sector público de los distintos países.

En lo que respecta al ámbito empresarial, la principal novedad de los últimos años en el proceso normalizador de la contabilidad, se produce con la aprobación del Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-NIIF). La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó el Código de Comercio, el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas y la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada para avanzar en este proceso de convergencia internacional, autorizando al Gobierno en su disposición final primera a aprobar el Plan General de Contabilidad para las empresas. Esta reforma de la legislación básica contable, implicó la aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2008.

Con el objetivo de avanzar en la normalización contable, el Ministerio de Economía y Hacienda ha aprobado un nuevo Plan General de Contabilidad Pública mediante Orden de EHA/1037/2010 de 13 de abril adaptado a las NIC-SP y tomando como modelo el PGC, con las especialidades propias de las entidades del sector público al que va dirigido.

La Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi no debe permanecer ajena a la normalización de la contabilidad pública, por lo que se presenta este nuevo Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi tomando como referencia el Plan General de Contabilidad Pública aprobado por el Ministerio de Economía y Hacienda.

II. Contenido del Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi.

El Plan de Contabilidad Pública de la Comunidad Autónoma de Euskadi presenta la siguiente estructura:

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.

La **primera parte** correspondiente al marco conceptual de la contabilidad pública recoge los requisitos de la información, los principios y los criterios contables para el registro y valoración de los elementos patrimoniales, con el fin de lograr el objetivo de la imagen fiel y contiene seis apartados:

- Imagen fiel de las cuentas anuales
- Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales
- Principios contables
- Elementos de las cuentas anuales
- Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales
- Criterios de valoración

Este marco conceptual toma como base la primera parte del Plan General de Contabilidad Pública aprobado mediante Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril que a su vez tiene como marco de referencia la NIC-SP 1, "Presentación de estados financieros", el marco conceptual del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con las características específicas del sector público, los Documentos de Principios Contables Públicos y el marco conceptual de la contabilidad recogido en la primera parte del PGC.

El objetivo de las cuentas anuales es mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable. Al efecto de conseguir la imagen fiel a la que deben conducir las cuentas anuales, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

La información incluida en las cuentas anuales debe cumplir los requisitos de claridad, relevancia, fiabilidad y comparabilidad, habiéndose incluido todos ellos con carácter obligatorio en este marco conceptual. Entre los requisitos de la información de las cuentas anuales cabe destacar el de la fiabilidad, recogido en la NIC-SP 1.

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). El principio de prudencia, aunque en la NIC-SP 1 figura entre las características cualitativas de la información financiera, está incluido entre los principios contables, con el fin de lograr una homogeneidad con el Plan General de Contabilidad. El principio de devengo se enuncia de forma más general, refiriéndose no sólo a los ingresos y gastos, sino también a los activos, pasivos y patrimonio neto, abarcando, por tanto este principio, a todas las operaciones de la entidad. En casos de conflicto, prevalece 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.

Los elementos de las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos, ingresos y gastos presupuestarios, y cobros y pagos, se definen en el apartado 4 del marco conceptual. Por lo que afecta a los activos, además de tener el control económico de los mismos, tiene que ser probable que la entidad obtenga en un futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. Se distingue, por tanto, entre los activos empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo portadores de «rendimientos económicos futuros» y activos empleados para suministrar bienes y servicios portadores de un potencial de servicio, que se trata de activos que generan flujos económicos sociales que benefician a la colectividad. Los pasivos se definen como obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio. Entre los pasivos se incluyen las provisiones. En relación con las definiciones de ingresos y gastos, determinados ingresos y gastos se contabilizan directamente en el patrimonio neto, sin perjuicio, en su caso, de su posterior imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial. Como consecuencia surge la necesidad de recoger en un nuevo estado de las cuentas anuales: «estado de cambios en el patrimonio neto», además de otras operaciones, los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

En el apartado 5 del marco conceptual se recogen las condiciones que deben cumplir los elementos de las cuentas anuales para su reconocimiento en dichas cuentas. Así, las condiciones que deben darse para que los activos se reconozcan en balance son, además de cumplir las

definiciones del apartado 4 anterior, que sea probable la obtención de rendimientos económicos o un potencial de servicio y que la valoración sea fiable. Por su parte, los pasivos se reconocerán cuando se considere probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, se entreguen o cedan recursos que incorporen rendimientos económicos o un potencial de servicio, y que su valor se pueda determinar con fiabilidad. Respecto a los ingresos y gastos, la fiabilidad en la valoración o estimación de los mismos es un requisito necesario para reconocerlos en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto. Por lo que afecta a los activos y pasivos, gastos e ingresos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el reconocimiento se podrá realizar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los actos de reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios.

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

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

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

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

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

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

La **segunda parte** comprende las normas de reconocimiento y valoración, que constituyen un desarrollo de los principios contables y demás disposiciones recogidas en la primera parte del marco conceptual.

En la **norma de reconocimiento y valoración nº 2, "Inmovilizado material"** se incorpora en el precio de adquisición el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

Se permite la activación de los gastos financieros, pero se exigen unos mayores requisitos y condiciones para su activación.

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

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

En la determinación del importe del inmovilizado material, se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones o inspecciones generales. Estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación o inspección general.

Por lo que afecta a las amortizaciones, señalar que se permite la amortización del coste del terreno cuando incluya costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación.

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.

Las correcciones valorativas por deterioro de valor se determinan, 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 y patrimonio histórico, recogidos en la **norma de reconocimiento y valoración nº 3**, en sintonía con la NIC-SP 17, se van a registrar en contabilidad cuando cumplan la definición de activo y los criterios de reconocimiento recogidos en los apartados 4 y 5 del marco conceptual, aplicándose en estos casos las normas de valoración del inmovilizado material. Por lo que afecta a los bienes del patrimonio histórico, teniendo en cuenta que en algunas ocasiones es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, o histórico-artístico quede reflejado en un precio de mercado, se ha regulado en la norma que, cuando no se puedan valorar de forma fiable, se dará información sobre los mismos en la memoria.

Las inversiones inmobiliarias reguladas en la **norma de reconocimiento y valoración nº 4**, están contempladas en la NIC-SP 16 "Propiedades de inversión". Se trata de inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, a través de su arrendamiento o enajenación, y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones. A estas inversiones se les aplican los criterios de valoración del inmovilizado material y, dado que la NIC-SP exige la

presentación separada en el balance de este tipo de inversiones, se ha incluido en las cuentas anuales, en el balance, una partida específica en el activo no corriente para singularizarlas.

Respecto al registro del **inmovilizado intangible**, recogido en la **norma de reconocimiento y valoración nº 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).

En sintonía con lo previsto en la norma internacional NIC-NIIF 38, "Activos intangibles", se contempla la posibilidad de que existan activos intangibles con vida útil indefinida, en aquellos casos en que no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad. Estos activos no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro.

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

Cabe también mencionar el tratamiento contable de las inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien, que se contabilizan en una rúbrica del inmovilizado intangible. Este tratamiento contable no coincide con el del PGC de las empresas, en el que se tratan como inmovilizado material, ya que si los activos recibidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien se contabilizan como intangible, resulta coherente que las inversiones realizadas sobre dichos bienes se contabilicen como mayor valor del intangible, siendo estas operaciones más frecuentes en las administraciones públicas que en las empresas.

En otro inmovilizado intangible se recogen las concesiones administrativas, los derechos de traspaso y las cesiones de uso por período inferior a la vida económica, cuando no deban contabilizarse como arrendamiento financiero.

La **norma de reconocimiento y valoración nº 6, "Arrendamientos y otras operaciones de carácter similar"** establece que el arrendamiento es financiero, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, regulando la norma los supuestos en los que se presume que se ceden todos los riesgos y ventajas.

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

La norma establece el registro contable de la operación desde la perspectiva del arrendatario y del arrendador. El arrendatario registrará un activo, según la naturaleza del bien arrendado, siendo la contrapartida un pasivo financiero. El activo y el pasivo se contabilizan por el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra y con exclusión de

las cuotas de carácter contingente (importe que depende de una variable establecida en el contrato), así como los costes de los servicios y gastos que no se puedan activar. El arrendador, por su parte, registrará un derecho a cobrar por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador, y simultáneamente dará de baja el activo por su valor contable registrándose, en su caso, un resultado del ejercicio.

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

Los activos en estado de venta, recogidos en la **norma de reconocimiento y valoración nº 7**, son activos clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se va a recuperar mediante su venta en un futuro próximo, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar esta clasificación, el activo debe estar disponible en sus condiciones actuales para la venta inmediata, y ésta ha de ser altamente probable, recogiendo la norma las circunstancias que se tienen que cumplir para considerar que esta venta sea altamente probable.

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

Las normas nº 8 de activos financieros y nº 9 de pasivos financieros toman como referencia la NIC-SP-15, “Instrumentos financieros: presentación e información a revelar”, la NIC-NIIF-32, “Instrumentos Financieros”, y la NIC-NIIF-39, “Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración”.

La valoración de los activos y pasivos financieros está en función de la clasificación inicial de los mismos, que dependerá, en algunos casos, de que la entidad tenga la intención de mantenerlos hasta el vencimiento, o venderlos en el corto plazo. La norma define los activos financieros como el dinero en efectivo, los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad, los derechos de recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o de intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables.

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

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

También hay que resaltar la necesidad de actualizar la valoración de los créditos y partidas a cobrar. No obstante, se establece que los créditos y partidas a cobrar a corto plazo que no tengan un tipo de interés contractual se valorarán por su valor nominal. Las partidas a cobrar a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe entregado, cuando el

efecto de la no actualización globalmente considerado sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad. Por lo que afecta a las fianzas y depósitos constituidos se valorarán siempre por el importe entregado sin actualizar.

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

Por último, la norma regula la baja de activos financieros. En las cesiones de activos financieros cuando la entidad mantenga los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del mismo, no se dará de baja el activo financiero y se reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

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

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

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

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

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

El tratamiento contable de **las coberturas** es una novedad que se regula en la **norma de reconocimiento y valoración nº 10**. Mediante una operación de cobertura uno o varios instrumentos financieros denominados de cobertura, son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas. La norma recoge los elementos patrimoniales que pueden designarse como instrumentos de cobertura y como partidas cubiertas, así como los requisitos que deben cumplirse para que una cobertura pueda calificarse como cobertura contable, la valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, así como la interrupción de la contabilidad de coberturas.

Respecto a la **norma de reconocimiento y valoración nº 11, "Existencias"**, hay que señalar que se establece la utilización con carácter general del método del precio medio o coste medio ponderado, admitiéndose el método FIFO cuando la entidad lo considere más conveniente para su

gestión. Sin embargo, en línea con lo establecido en la NIC-SP 12, "Inventarios" 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.

En **la norma de reconocimiento y valoración nº 12, "Activos construidos o adquiridos para otras entidades"** se ha tenido en consideración la NIC-SP 11, "Contratos de construcción". Cuando se trate de construcción de los bienes, si los ingresos y los costes pueden ser estimados con suficiente grado de fiabilidad, los ingresos se reconocerán en el resultado del ejercicio en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio, y los costes se calcularán conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración de existencias. Cuando los ingresos y los costes no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se construyen directamente por la entidad gestora, los costes asociados a la construcción o adquisición se reconocerán como existencias, reconociéndose los ingresos cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

La norma de reconocimiento y valoración nº 13, "Moneda extranjera", define lo que se entiende como partidas monetarias y partidas no monetarias, así como su valoración en el momento de su reconocimiento en las cuentas anuales y en cada fecha de presentación de las mismas.

La norma de reconocimiento y valoración nº 14, «Impuesto sobre el valor añadido», no merece especial mención.

La norma de reconocimiento y valoración nº 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: 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; que la entidad no conserva ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos y que los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

La norma de reconocimiento y valoración nº 16, «Ingresos sin contraprestación», en sintonía con la NIC-SP 23, "Ingresos de transferencias sin contraprestación", establece que el reconocimiento de estos ingresos va asociado al reconocimiento del activo derivado de dicha transacción.

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

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

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

La norma de reconocimiento y valoración nº 18, "Transferencias y subvenciones", define lo que se entiende por transferencias y subvenciones a los únicos efectos de este Plan. Las subvenciones, cuando existan dudas sobre el cumplimiento de las condiciones y requisitos asociados a su disfrute, tendrán la consideración de reintegrables, y la operación se tratará como un pasivo y un activo en la entidad beneficiaria y en la aportante, respectivamente.

En cuanto a la forma de registro contable, las subvenciones recibidas no reintegrables se califican como ingresos contabilizados, con carácter general, como patrimonio neto que se imputarán posteriormente a la cuenta de resultado económico patrimonial de acuerdo con su finalidad. Las transferencias recibidas se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

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

La norma de reconocimiento y valoración nº 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 contempla las operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por ésta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante.

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

En el supuesto de la adscripción de bienes o derechos de una entidad pública a sus organismos públicos dependientes, la entidad beneficiaria registrará el bien o derecho recibido por el valor razonable del mismo con abono a una cuenta de patrimonio.

Por lo que afecta a la entidad adscribiente, con carácter general, contabilizará un activo financiero por el valor razonable del bien o derecho aportado con abono a la cuenta del bien adscrito, registrando, en su caso, un resultado por la diferencia entre el valor razonable del bien y su valor contable.

Por lo que afecta a las cesiones gratuitas de bienes y derechos (cuando no exista dependencia entre las entidades), la entidad cesionaria que recibe el bien o derecho registra el mismo por el valor razonable con abono a una cuenta de patrimonio neto y, posteriormente, se imputará al resultado económico patrimonial en proporción a la dotación a la amortización del bien o derecho, o en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario. La entidad cedente del bien o derecho 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.

La norma de reconocimiento y valoración nº 20, "Actividades conjuntas" en la misma línea que la NIC-SP 8, " Participaciones en actividades conjuntas", 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 la norma de activos financieros.

La norma de reconocimiento y valoración nº 21, «Cambios en criterios y estimaciones contables y errores», en línea con lo recogido en la NIC-SP 3, "Superávit o déficit del ejercicio. Errores fundamentales y cambios en las políticas de contabilidad", establece que los cambios en criterios contables y los errores que tengan importancia relativa se aplican de forma retrospectiva

desde el ejercicio más antiguo del que se tenga información contra una cuenta de patrimonio neto. Si el cambio de criterio contable se produce por imposición normativa se tratará según lo recogido en las disposiciones transitorias de la norma y en su defecto se aplicará el criterio anterior.

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

Por último, **los hechos posteriores al cierre** se regulan en la **norma de reconocimiento y valoración nº 22**. La norma distingue, en sintonía con lo establecido en la NIC-SP 14, "Hechos ocurridos después de la fecha de información", entre: a) si los hechos ponen de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación, o en su caso reformulación de las cuentas anuales, siempre antes de su aprobación por el órgano competente, motivando un ajuste, información en la memoria o ambos; b) si los hechos posteriores al cierre ponen de manifiesto condiciones que no existían al cierre del ejercicio, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales, sin perjuicio de incluir, en su caso, información en la memoria con una estimación de su efecto, o de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

La **tercera parte** recoge tanto las normas de elaboración de las cuentas anuales como los modelos de los documentos que conforman las mismas, incluido el contenido de la memoria. 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. 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 los que se ha tenido en cuenta la NIC-SP 1, "Presentación de estados financieros", y la NIC-SP 2, "Estados de flujo de efectivo".

Por lo que afecta al balance, hay que destacar la distinción entre activos y pasivos corrientes y no corrientes, la presentación de las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorando las correspondientes partidas del activo, que figurarán por su importe neto, así como la estructura del patrimonio neto, figurando en epígrafes independientes el patrimonio aportado, el generado, los ajustes por cambios de valor y otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

En relación con la cuenta del resultado económico patrimonial, hay que resaltar como novedad la presentación de dicha cuenta en forma de lista. También hay que mencionar que el resultado del ejercicio (ahorro o desahorro), se obtiene de la suma del resultado de las operaciones no financieras y financieras.

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

Por su parte, el estado de flujos de efectivo informa del origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. Se distingue entre las

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

La memoria incluye una información amplia y detallada. Se debe informar de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas y de otra información adicional que se considera relevante para la comprensión por los usuarios de las cuentas anuales.

La **cuarta parte** se refiere al cuadro de cuentas que incluye como novedad dos nuevos grupos, el 8, «Gastos imputados al patrimonio neto» y el 9, «Ingresos imputados al patrimonio neto» para incluir, respectivamente, los gastos e ingresos imputados directamente al patrimonio neto; estas cuentas se saldan al cierre del ejercicio con cargo a las cuentas del subgrupo 13, «Subvenciones y ajustes por cambio de valor» que correspondan. Por otra parte, el cuadro de cuentas se amplía para dar cabida a nuevas operaciones recogidas en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte de este Plan de Contabilidad Pública.

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

PRIMERA PARTE

MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA

1. 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 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 periodos.

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 transgresión de normas legales.

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

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

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

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

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

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

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

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.

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.

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

4. Gastos e ingresos presupuestarios

Se reconocerá un gasto presupuestario en el estado de liquidación del presupuesto cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se dicte el correspondiente acto administrativo de reconocimiento y liquidación de la obligación presupuestaria. Supone el reconocimiento de la

obligación presupuestaria a pagar, y simultáneamente el de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo o de ingresos.

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

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 de Contabilidad Pública.

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

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

1. Precio de adquisición.

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

2. Coste de producción.

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

3. Coste de un pasivo.

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

4. Valor razonable.

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

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

- Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.

- Pueden encontrarse en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y;

- Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público. Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales y actuales y producidas con regularidad.

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

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

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

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

- La variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable es significativa o,

- Las probabilidades de las diferentes estimaciones dentro de este rango no se pueden medir razonablemente para ser utilizadas en la estimación del valor razonable.

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

5. Valor realizable neto.

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

6. Valor en uso.

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

El valor en uso de aquellos activos portadores de potencial de servicio para la entidad, es el valor actual del activo manteniendo su potencial del servicio. Se determina por el coste de reposición del

activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo.

7. Costes de venta.

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

8. Importe recuperable.

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

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

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

10. Coste amortizado de un activo o pasivo financiero.

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

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

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

Son los gastos directamente atribuibles a la compra o enajenación de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen las comisiones pagadas a intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los administrativos internos y los incurridos por estudios y análisis previos.

12. Valor contable.

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

13. Valor residual de un activo.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes estimados para realizar ésta,

tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

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

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

SEGUNDA PARTE

NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

1ª. 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.

2ª. Inmovilizado material

1. Concepto

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

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

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

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

2. Criterios de valoración aplicables

a) Precio de adquisición.

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

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

1) Los de preparación del emplazamiento físico;

2) Los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;

3) Los relativos a la instalación;

4) Los honorarios profesionales, tales como los pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios; y

5) El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

El reconocimiento de los costes de un activo terminará cuando éste se encuentre en el lugar y condiciones para operar de la forma prevista por la entidad.

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

a) Son directamente atribuibles a la adquisición o puesta en condiciones de servicio del elemento patrimonial.

b) Pueden ser medidos e imputados con fiabilidad, aplicándoles un criterio estricto de seguimiento y control.

c) Sean necesarios para la adquisición o puesta en condiciones de servicio, de tal forma que, de no haber utilizado medios propios, hubiese sido imprescindible incurrir en un gasto externo a la entidad.

Cuando se difiere el pago de un elemento integrante del inmovilizado material, su precio de compra será el precio equivalente al contado. A los efectos de establecer el precio equivalente al contado se atenderá a lo dispuesto en el punto 4.1. de la norma de reconocimiento y valoración nº 9, “Pasivos financieros” para la valoración inicial de las partidas a pagar.

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

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

b) Coste de producción

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

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

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

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

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

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

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

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

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

c) Valor razonable.

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

3. Activación de gastos financieros

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

- Los intereses de préstamos recibidos o asumidos, sean singulares o emitidos en masa.

- La imputación de primas o descuentos relativos a los préstamos.

- La imputación de los gastos de formalización de préstamos.

- Las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren ajustes a los costes por intereses.

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

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

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

c) Solo se activarán durante el periodo de tiempo en el que se estén llevando a cabo tareas de acondicionamiento o fabricación, 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 periodos de interrupción de las mencionadas actividades.

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

4. Valoración inicial

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

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

b) Para los activos producidos por la propia entidad: el coste de producción.

c) Para los activos adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo: se aplicarán los criterios de valoración establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 18, “Transferencias y subvenciones”.

d) Para los activos adquiridos en permuta:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

f) Para los activos recibidos de otra entidad de la misma organización, para su dotación inicial: su coste se obtendrá conforme se establece en la norma de reconocimiento y valoración nº 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 nº 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 nº 19, “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”.

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

5. Desembolsos posteriores

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

a) modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva;

b) puesta al día de componentes del elemento, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos o servicios ofrecidos; y

c) adopción de procesos de producción nuevos que permiten una reducción sustancial en los costes de operación estimados previamente.

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

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

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

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

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

6. Valoración posterior

a) Tratamiento general: Modelo del coste

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

b) Tratamiento especial: Modelo de la Revalorización

Cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable de un elemento del inmovilizado material sea poco significativo respecto a su valor real, se permite que el valor de los activos afectados por esta circunstancia se exprese por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada practicada posteriormente y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales. De persistir los incrementos en el precio de mercado, las revalorizaciones deben ser hechas con suficiente regularidad, de manera que el valor contable, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de las cuentas anuales.

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

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

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

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

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

7. Amortización

a) Concepto.

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

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

- El uso que la entidad espera realizar del activo. El uso se estima por referencia a la capacidad o rendimiento físico esperado del activo;

- El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que será usado el bien, el programa de reparaciones y mantenimiento de la entidad, así como el nivel de cuidado y mantenimiento mientras el activo no está siendo dedicado a tareas productivas;

- La obsolescencia técnica derivada de los cambios y mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo; y

- Los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el bien.

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

b) Métodos de amortización

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

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

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

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

d) Casos particulares

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

No obstante, si el coste del terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los rendimientos económicos o potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos. En algunos

casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se amortizará de forma que refleje los rendimientos económicos o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

8. Deterioro

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

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material, o en su caso, un grupo identificable de elementos de inmovilizado material portador de rendimientos económicos o potencial de servicio 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 punto1.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 del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado deterioro de valor.

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 potencialidad de servicio adicionales por su disposición. Los resultados derivados de la baja de un elemento deberá determinarse como la diferencia entre el importe neto que se obtiene por la disposición y el valor contable del activo.

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

Las operaciones de venta con arrendamiento posterior se tratarán de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración nº 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 nº 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.

3ª. Casos particulares de inmovilizado material: Infraestructuras 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.

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 y bienes del patrimonio histórico, deberán registrarse en contabilidad cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de un activo previstos en el marco conceptual de la contabilidad pública de este Plan y su valoración se realizará de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración nº 2, “Inmovilizado material”.

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

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

4ª. Inversiones inmobiliarias

1. Concepto

Las inversiones inmobiliarias son inmuebles (terrenos o edificios, considerados en su totalidad o en parte, o ambos) que se tienen (por parte del propietario o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas, plusvalías o ambas, no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones.

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

a) Un terreno que se tiene para obtener plusvalías a largo plazo y no para venderse en el corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades;

b) Un terreno que se tiene para un uso futuro no determinado (en el caso de que la entidad no haya determinado si el terreno se utilizará como inmueble ocupado por el propietario o para venderse a corto plazo, dentro del curso ordinario de las actividades del negocio, se considera que ese terreno se mantiene para obtener plusvalías);

c) Un edificio que sea propiedad de la entidad (o bien un edificio obtenido a través de un arrendamiento financiero) y esté alquilado a través de uno o más arrendamientos operativos; y

d) Un edificio que esté desocupado y se tiene para ser arrendado a través de uno o más arrendamientos operativos.

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

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

2. Valoración inicial, valoración posterior y baja

A las inversiones inmobiliarias le serán de aplicación lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración nº 2, “Inmovilizado material”.

3. Reclasificaciones

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

a) Sin cambios en el modelo contable.

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

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

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

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

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

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

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

1. En la medida en que tal aumento sea la reversión de un deterioro del valor, previamente reconocido para ese inmueble, el aumento se reconocerá en el resultado del ejercicio.

2. Cualquier remanente del aumento sobre la reversión anterior habrá de ser abonado directamente en una partida específica de patrimonio neto.

5ª. 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 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 nº 2, “Inmovilizado material”, sin perjuicio de lo señalado a continuación en esta norma de reconocimiento y valoración.

3.2 Desembolsos posteriores

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

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

3.3 Amortización y deterioro.

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

Los activos con vida útil indefinida no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro, debiendo revisarse dicha vida útil cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En el supuesto de que no se den esas circunstancias, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, contabilizándose como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 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 nº 2, "Inmovilizado material".

5. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

5.1 Gastos de Investigación y Desarrollo.

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

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

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

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

a) Que el inmovilizado intangible vaya a generar probables rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el inmovilizado intangible o para el activo en sí, o bien en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

b) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el inmovilizado intangible.

c) Que estén específicamente individualizados por proyectos y se dé una asignación, imputación y distribución temporal de los costes claramente establecida.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años. En el caso de que las condiciones del párrafo anterior que justifican la capitalización dejen de cumplirse, el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a resultados del ejercicio.

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

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

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

5.3 Propiedad industrial e intelectual.

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

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

5.4 Aplicaciones informáticas.

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

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

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

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

5.5 Otro Inmovilizado Intangible.

Recoge otros derechos no singularizados anteriormente, entre otros, las concesiones administrativas; las cesiones de uso por periodos inferiores a la vida económica, cuando de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración nº 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 públicas, siempre que no estén materializados en terrenos.

6ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

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

1. Arrendamientos financieros

1.1 Concepto

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

d) En los acuerdos de arrendamiento a terceros de activos portadores de potencial de servicio, con o sin opción de compra, se presumirá, en todo caso, que no se transfieren los riesgos y ventajas

inherentes a la propiedad del mismo, en tanto la entidad mantenga el potencial de servicio que dichos activos tienen incorporado. Por tanto, no serán aplicables a este tipo de activos las presunciones señaladas en los párrafos anteriores de este apartado.

1.2 Reconocimiento y valoración

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

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

1.3 Contabilidad del arrendatario

El arrendatario en el momento inicial deberá reconocer el activo según su naturaleza y la obligación asociada al mismo como pasivo por el mismo importe, que será el menor valor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra, y con exclusión de las cuotas de carácter contingente así como de los costes de los servicios y demás gastos que, de acuerdo con las normas de valoración nº 2, “Inmovilizado material” y nº 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 nº 8, “Activos financieros”.

7ª. Activos en estado de venta

1. Concepto.

Los activos en estado de venta son activos no financieros clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar la clasificación anterior, el activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, sujeto exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos, y su venta debe ser altamente probable. Se considera que su venta será altamente probable, cuando 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) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

2. Valoración inicial.

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

3. Valoración posterior.

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

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

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

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

4. Reclasificaciones.

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

a) Activos contabilizados según el modelo de coste

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

Para ello, la entidad dará de alta de nuevo todas las cuentas representativas del activo no corriente y dará de baja todas las cuentas representativas del activo en estado de venta, imputándose, en su caso a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

b) Activos contabilizados según el modelo de la revalorización

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

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

8ª. Activos financieros.

1. Concepto.

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

Los criterios establecidos en esta norma de reconocimiento y valoración serán aplicables a todos los activos financieros, excepto a aquellos para los que se hayan establecido 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 nº 10 “Coberturas contables”.

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

Los conceptos de grupo de entidades, entidades multigrupo y entidades asociadas son los definidos en la normativa para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas del Sector Público.

e) Activos financieros disponibles para la venta.

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

3. Reconocimiento.

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

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

4. Créditos y partidas a cobrar.

4.1 Valoración inicial.

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

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

Las partidas a cobrar con vencimiento a largo plazo que no tengan un tipo de interés contractual y los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados, se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, aplicando la tasa de interés de 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.

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 nº 2 “Inmovilizado material” para los activos adquiridos en permuta.

7.2 Valoración posterior.

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

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

7.3 Deterioro.

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

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

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

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

En el caso de que se hubiera producido una inversión en la entidad previa a su calificación como entidad del grupo, multigrupo o asociada, y con anterioridad a esa calificación, se hubieran realizado ajustes valorativos imputados directamente al patrimonio neto derivados de tal inversión, dichos

ajustes se mantendrán tras la calificación hasta la enajenación o baja de la inversión, momento en el que se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial, o hasta que se produzcan las siguientes circunstancias:

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

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

8. Activos financieros disponibles para la venta.

8.1 Valoración inicial.

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

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

8.2 Valoración posterior.

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

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

No obstante, se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial las correcciones por deterioro de valor, los intereses devengados según el tipo de interés efectivo, y los resultados por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de conformidad con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración nº 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 en un futuro previsible o hasta su vencimiento.

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

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

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

1. Las que estén muy próximas al vencimiento.

2. Las que tengan lugar después de que la entidad haya cobrado la práctica totalidad del principal del activo financiero, de acuerdo con su plan de amortización.

3. Las que sean atribuibles a un suceso aislado, no recurrente, y que no pudieron ser razonablemente anticipadas por la entidad.

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

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

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

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

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

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

10. Dividendos e intereses recibidos de activos financieros.

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

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

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

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

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

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

11. Baja en cuentas.

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

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

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

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

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

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

9ª. Pasivos financieros

1. Concepto.

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

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

2. Clasificación de los pasivos financieros.

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

a) Pasivos financieros al coste amortizado, que incluyen:

a.1) Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual.

a.2) Deudas representadas en valores negociables emitidos con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y 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 nº 10, “Coberturas contables”.

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

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

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

3. Reconocimiento.

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

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

4. Valoración inicial.

4.1 Pasivos financieros al coste amortizado.

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

Para la valoración inicial de las deudas asumidas se aplicará la norma de reconocimiento y valoración nº 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 nº 18, “Transferencias y subvenciones”.

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

4.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

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

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

5. Valoración posterior.

5.1 Pasivos financieros al coste amortizado.

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

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

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

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

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

5.2 Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se valorarán por su valor razonable.

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

5.3 Tipo de interés efectivo.

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

6. Baja en cuentas.

6.1 Criterio general.

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

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

6.2 Resultados en la cancelación.

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

6.3 Compraventas dobles de pasivos propios.

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

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

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

6.4 Intercambio de pasivos financieros.

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

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

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

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

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

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

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

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

6.5 Modificación de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

Se considerará que se ha producido una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del pasivo financiero según las nuevas condiciones, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, difiera al menos en un 10 por ciento del valor actual de los flujos de efectivo restantes del pasivo financiero según las condiciones anteriores, actualizados ambos al tipo de interés efectivo original.

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

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

6.6 Extinción del pasivo por asunción.

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

El resultado de la extinción se reconocerá de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración nº 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 nº 17, “Provisiones, activos y pasivos contingentes”.

10ª. 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 nº 8, “Activos financieros” o nº 9, “Pasivos financieros”.

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

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

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

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

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

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

5.2 Valoración de la partida cubierta.

5.2.1 Activos y pasivos reconocidos en balance.

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

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

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

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

5.2.2 Compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos.

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

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

No obstante, en el caso de coberturas del riesgo del tipo de cambio, la entidad podrá optar por no reconocer las variaciones en el valor razonable del compromiso en firme durante el periodo de cobertura. En este caso, las variaciones en el valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido en el patrimonio neto durante el periodo de cobertura, se imputarán en la cuenta del resultado económico patrimonial de acuerdo con los criterios previstos en el punto 5.2.3 siguiente, según que el compromiso en firme diese lugar al reconocimiento de un activo financiero o un pasivo financiero, al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o no diese lugar al reconocimiento de un activo o un pasivo, respectivamente.

5.2.3 Transacciones previstas altamente probables.

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

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

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

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

6. Interrupción de la contabilidad de coberturas.

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

a) El instrumento de cobertura expira o es vendido, resuelto o ejercido; o

b) La cobertura deje de cumplir los requisitos señalados en el apartado 4 anterior; o

c) La entidad revoque la designación.

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

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

- El importe acumulado en el patrimonio neto durante el periodo en el que la cobertura haya sido eficaz se continuará reconociendo en dicha partida hasta que la transacción prevista ocurra, en cuyo

momento se aplicarán los criterios del punto 5.2.3. En el momento que no se espere que la transacción prevista ocurra, el importe acumulado en el patrimonio neto se imputará al resultado del ejercicio.

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

11ª. 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 nº 2, “Inmovilizado material”, con el límite del valor realizable neto de las existencias en las que se integren.

Los débitos derivados de estas operaciones se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración nº 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 a un año, que no tengan un tipo de interés contractual, cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a pagar, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4.1, “Pasivos financieros al coste amortizado” de la norma de reconocimiento y valoración nº 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 nº 2, “Inmovilizado material”.

1.3 Métodos de asignación de valor.

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

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

Cuando se trate de bienes no intercambiables entre 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 aun no se haya reconocido el ingreso correspondiente conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración nº 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.

12ª. 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 nº 11, “Existencias”.

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

a) Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.

b) Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.

c) Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuentas anuales, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.

d) Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en los que los activos no se construyan directamente por la entidad gestora, los costes asociados con la construcción o adquisición de los activos se reconocerán como existencias. En este caso, los ingresos se reconocerán cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria de los mismos.

En ambos casos, los costes asociados al contrato o acuerdo que financie la entidad gestora se imputarán como subvención concedida al resultado del ejercicio que proceda de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 18, “Transferencias y subvenciones”.

3. Reconocimiento y valoración por la entidad destinataria.

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

La entidad registrará el activo en el momento de su recepción, cuantificando su importe de acuerdo con lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración nº 2, “Inmovilizado material” y nº 18, “Transferencias y subvenciones”.

13ª. Moneda extranjera.

1. Concepto.

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

Se entiende por moneda extranjera cualquier moneda distinta del euro.

Partidas monetarias: Son unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, al vencimiento, mediante una cantidad fija o determinable de

unidades monetarias. Incluyen entre otros: los saldos disponibles en cajas de efectivo y cuentas bancarias, préstamos, valores representativos de deuda, cuentas a cobrar, cuentas a pagar y provisiones.

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

2. Valoración inicial.

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

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

3. Valoración posterior.

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

a) Partidas monetarias.

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

b) Partidas no monetarias.

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

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

Las amortizaciones deberán dotarse sobre el importe anteriormente calculado.

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

4. Tratamiento de las diferencias de cambio.

a) Partidas monetarias.

Las diferencias de cambio surgidas en la liquidación de las partidas monetarias, o en la fecha de presentación de las cuentas anuales, por causa de tipos de cambio diferentes a los utilizados en el registro de la operación en el periodo, deben reconocerse como resultados del periodo en que han aparecido, con la excepción de aquellas partidas designadas como instrumentos de cobertura, a los que les será de aplicación la norma de reconocimiento y valoración nº 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 nº 8, ”Activos financieros” para este tipo de activos.

b) Partidas no monetarias.

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

14ª. 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.

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

2. Impuestos repercutidos

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

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

15ª. 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 nº 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 nº 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.

16ª. 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 acto de liquidación correspondiente que los cuantifique y se satisfagan los criterios de reconocimiento del activo.

Los impuestos se cuantificarán por el importe de los derechos de cobro surgidos como consecuencia del acto de liquidación correspondiente.

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 nº 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 nº 19, “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”.

17ª. 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, se determinarán conforme a:

- el juicio de la gerencia de la entidad,

- la experiencia que se tenga en operaciones similares, y

- los informes de expertos.

b) El importe de la provisión debe ser igual a 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.

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.

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.

18ª. 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.

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 el reconocimiento de la obligación presupuestaria.

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.

En el caso de entrega de activos la entidad deberá reconocer la transferencia o subvención concedida en el momento de la entrega al beneficiario.

b) Transferencias y subvenciones recibidas.

Las transferencias y subvenciones recibidas se reconocerán como ingresos por el ente beneficiario cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la transferencia o subvención a favor de dicho ente y se hayan cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existan dudas razonables sobre su percepción.

Las subvenciones recibidas que no cumplan los requisitos establecidos en el párrafo anterior se considerarán subvenciones 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 adquirido el activo o realizado el gasto, si en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios a los que afecte, se está cumpliendo y no existen dudas razonables sobre el cumplimientos 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 mismo tratamiento se aplicará a las subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual cuando se exija la finalización de las actividades subvencionadas.

En el caso de deudas asumidas por otros entes, la entidad cuya deuda ha sido asumida deberá reconocer la subvención recibida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando simultáneamente la cancelación del pasivo asumido.

En el caso de transferencias y subvenciones de activos se reconocerán como ingreso en el momento de la recepción del activo, o como pasivo si se tratara de una subvención reintegrable.

Las transferencias y subvenciones recibidas deberán imputarse a resultados de acuerdo con los criterios que se detallan a continuación, que serán aplicables tanto a las de carácter monetario como a las de carácter no monetario o en especie:

b.1) En todo caso, las subvenciones recibidas se contabilizarán, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto, en una partida específica, debiéndose imputar al resultado del ejercicio sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención de que se trate, para lo que se tendrá en cuenta la finalidad fijada en su concesión:

- Subvenciones para financiar gastos: Se imputarán al resultado del mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

- Subvenciones para adquisición de activos: Se imputarán al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario.

En el caso de activos no amortizables, se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

En el supuesto de que la condición asociada a la utilización de la subvención por el ente beneficiario suponga que este deba realizar determinadas aplicaciones de fondos, se podrá registrar como ingresos a medida que se vayan imputando a resultados los gastos derivados de esas aplicaciones de fondos.

- Subvenciones para cancelación de pasivos: Se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso se imputarán en función del elemento financiado.

b.2) Transferencias: Se imputarán al resultado del ejercicio en que se reconozcan.

3. Valoración.

Las transferencias y subvenciones de carácter monetario se valorarán por el importe concedido, tanto por el ente concedente como por el beneficiario.

Las transferencias y subvenciones de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor contable de los elementos entregados, en el caso del ente concedente, y por su valor razonable en el momento del reconocimiento, en el caso del ente beneficiario, salvo que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y valoración, se deduzca otra valoración del elemento patrimonial en que se materialice la transferencia o subvención.

Las subvenciones recibidas por asunción de deudas se valorarán por el valor contable de la deuda en el momento en el que ésta es asumida.

Las subvenciones concedidas por asunción de deudas se valorarán por el valor razonable de la deuda en el momento de la asunción.

4. Transferencias y subvenciones otorgadas por las entidades públicas propietarias.

Las transferencias y subvenciones otorgadas por la entidad o entidades propietarias a favor de una entidad pública dependiente se contabilizarán de acuerdo con los criterios contenidos en los apartados anteriores de esta norma de reconocimiento y valoración.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, la aportación patrimonial inicial directa, así como las posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad dependiente deberán registrarse por la entidad o entidades propietarias como inversiones en el patrimonio de las entidades públicas dependientes a las que se efectúa la aportación, valorándose de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 8, "Activos financieros" y por la entidad dependiente como patrimonio neto, valorándose, en este caso, de acuerdo con los criterios indicados en el apartado anterior de esta norma de reconocimiento y valoración.

19ª. Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.

1. Concepto.

Se incluyen en este epígrafe aquellas operaciones por las que se transfieren gratuitamente activos de una entidad pública a otra para su utilización por esta última en un destino o fin determinado, de forma que si los bienes o derechos no se utilizaran para la finalidad prevista deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades.

Dentro de las adscripciones se incluyen tanto las realizadas desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes como entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública. En cuanto a las cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos se incluyen las efectuadas entre dos entidades entre las que no exista relación de dependencia y no sean dependientes de una misma entidad pública.

2. Reconocimiento y valoración.

Estas operaciones se registrarán y valorarán, tanto en la entidad beneficiaria o cesionaria de los bienes o derechos como en la entidad aportante o cedente, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración nº 18, "Transferencias y subvenciones". En el caso de que existan dudas sobre la utilización del bien o derecho para la finalidad prevista, la operación tendrá la consideración de pasivo y activo para la entidad beneficiaria y aportante respectivamente. Se presumirá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista siempre que sea ese su uso en el momento de elaborar la información contable.

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

Por último, por lo que se refiere a las adscripciones de bienes, cuando éstas se produzcan desde una entidad pública a sus entidades dependientes y, a los efectos de la aplicación a las mismas de lo establecido en el apartado 4 de la norma valoración nº 18, "Transferencias y subvenciones", la entidad dependiente registrará un incremento del patrimonio neto y la aportante una inversión financiera.

20ª. 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 nº 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 nº 8, “Activos financieros”.

21ª. 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 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 aquéllas 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.

22ª. 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 Contabilidad Pública.

2. Formulación de las cuentas anuales

1. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por la entidad en el plazo establecido por la legislación que le sea aplicable.

2. Las cuentas anuales se referirán al ejercicio presupuestario salvo en los casos de disolución o creación de la entidad. En los casos de disolución de una entidad las cuentas anuales se referirán al periodo que va desde el 1 de enero hasta la fecha de disolución, mientras que en los casos de creación de una entidad, las cuentas anuales se referirán al periodo que va desde la fecha de creación hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio.

3. El balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a la que corresponden y el ejercicio a que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3. Estructura de las cuentas anuales

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

4. Normas comunes al balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares de cada uno de los estados que componen las cuentas anuales, el balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, salvo en la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de las cuentas, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error o bien porque se ha producido una reorganización administrativa, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello en la memoria.

2. No podrán modificarse los criterios de registro y valoración de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria.

3. No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.

4. No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la memoria.

5. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en el modelo siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

6. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en el modelo.

7. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, o de letras en la cuenta del resultado económico patrimonial, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

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

5. Balance.

El balance comprende con la debida separación, el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad, y deberá formularse teniendo en cuenta que:

1. La clasificación entre partidas corrientes y no corrientes se realizará de acuerdo con los siguientes criterios:

a) Un activo debe clasificarse como activo corriente cuando:

a.1) Se espere realizar en el corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses contados a partir de la fecha de las cuentas anuales, o

a.2) Se trate de efectivo u otro medio líquido equivalente.

Todos los demás activos deben clasificarse como no corrientes.

b) Un pasivo debe clasificarse como pasivo corriente cuando deba liquidarse a corto plazo, es decir, dentro del periodo de doce meses a partir de la fecha de las cuentas anuales.

Todos los demás pasivos deben clasificarse como no corrientes.

2. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas minorarán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

3. La partida 4. “Bienes del patrimonio histórico” del epígrafe A.II, “Inmovilizado material” del activo, incluirá todos los bienes que participen de esta naturaleza con independencia de que estén siendo utilizados por la entidad.

4. Los terrenos o construcciones que la entidad tiene para obtener rentas, plusvalías o para su venta fuera del curso ordinario de las operaciones, se incluirán en el epígrafe A.III, “Inversiones Inmobiliarias”, del activo.

5. La partida 1, “Deudores por operaciones de gestión”, del epígrafe, B.III, “Deudores y otras cuentas a cobrar”, del activo incluirá todos los deudores de carácter presupuestario, excepto los de activos o pasivos financieros cuando su importe sea significativo. También incluirá los deudores de carácter no presupuestario que se deriven de aplazamientos y fraccionamientos a corto plazo de deudores presupuestarios de esta partida.

6. Dentro de la partida 2, “Otras cuentas a cobrar”, del epígrafe B.III, “Deudores y otras cuentas a cobrar”, del activo, se incluirán aquellos deudores presupuestarios derivados del capítulo de pasivos financieros cuando su importe sea significativo, además de los deudores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

7. Para las cuentas deudoras del epígrafe B.III del activo, con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe A.VI del activo, con la denominación de “Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo”.

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”, incluirán los activos financieros que correspondan, incluidos los clasificados en cuentas de deudores presupuestarios cuando sean de importe significativo.

9. En el epígrafe A.I, “Patrimonio”, del patrimonio neto del balance se registrará la aportación patrimonial inicial directa, tanto dineraria como en bienes o derechos, así como posteriores ampliaciones de la misma por asunción de nuevas competencias por la entidad, recibidas de la entidad o entidades propietarias. Asimismo se incluyen en este epígrafe las adscripciones de bienes y derechos realizadas, igualmente, por la entidad o entidades propietarias.

10. Si la entidad genera una reserva con motivo de lo dispuesto en la normativa que le sea de aplicación deberá crear una partida específica dentro del epígrafe A.II, “Patrimonio generado”, del pasivo del balance, para recogerla.

11. 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, “Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados”.

12. Los epígrafes C.II, “Deudas a corto plazo”, y C.III, “Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo” del pasivo, incluirán los pasivos financieros que correspondan, incluidos los clasificados en cuentas de acreedores presupuestarios cuando sean de importe significativo.

13. La partida 1, “Acreedores por operaciones de gestión”, del epígrafe C.IV, “Acreedores y otras cuentas a pagar”, del pasivo incluirá todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los correspondientes a activos o pasivos financieros cuando sean de importe significativo.

14. Dentro de la partida 2, “Otras cuentas a pagar”, del epígrafe C.IV, “Acreedores y otras cuentas a pagar”, del pasivo, se incluirán aquellos acreedores presupuestarios derivados del capítulo de activos financieros cuando su importe sea significativo, además de los acreedores de carácter no presupuestario que, de acuerdo con estas normas, no deban figurar en otros epígrafes del balance.

15. Para las cuentas acreedoras del epígrafe C.IV del pasivo, con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.IV del pasivo, con la denominación “Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo”.

16. 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.

17. Los créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en partidas separadas de las que correspondan a los créditos y débitos con otras entidades.

6. Cuenta del resultado económico patrimonial.

Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración. La cuenta del resultado económico patrimonial se formulará teniendo en cuenta que:

1. Los ingresos y los gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza económica.

2. El importe correspondiente a los ingresos tributarios y cotizaciones sociales, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejará en la cuenta del resultado económico patrimonial por su importe neto de devoluciones, descuentos y anulación de liquidaciones.

3. Las transferencias y las subvenciones recibidas se reflejarán en las siguientes partidas:

a) Las subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio, las transferencias, así como las subvenciones recibidas para la cancelación de pasivos que no supongan una financiación

específica de un elemento patrimonial, se reflejarán en la partida 2.a) "Transferencias y subvenciones recibidas. Del ejercicio".

b) Las subvenciones recibidas para financiar activos materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias, todos ellos de carácter amortizable, así como aquellas recibidas para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial de los anteriores, o las recibidas para realizar determinadas aplicaciones de fondos, en el caso de activos no amortizables, se imputarán a resultados, de acuerdo con el contenido de la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, a través de la partida 2.b) "Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero". Por otro lado si los activos anteriores se enajenaran o dieran de baja, las subvenciones recibidas para su financiación y pendientes de imputación a resultados se reflejarán en el ejercicio de enajenación o baja en la partida 13.c) "Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero".

c) Las subvenciones recibidas para financiar activos no amortizables, así como las correspondientes a activos en estado de venta, se imputarán en el ejercicio de su enajenación o baja, de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración correspondiente, en la partida 13.c) "Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero".

d) Las subvenciones recibidas para financiar activos corrientes, tales como existencias, activos construidos o adquiridos para otras entidades, se reflejarán en la partida 2.c) "Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras" de la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se enajenen o causen baja.

e) Por último, cuando la subvención financie un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado de las operaciones financieras en la partida 15.c), "Subvenciones para financiar gastos financieros e imputación al ejercicio 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 netas 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 nº 12, "Activos construidos o adquiridos para otras entidades", utilizarse el grado de realización para la valoración de los ingresos derivados de estas inversiones, la variación de existencias de las mismas se incluirá en la partida 4 "Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor".

5. La partida 7, "Excesos de provisiones", recoge estas operaciones, mientras que las dotaciones e incrementos de provisiones se incluirán en la partida de gastos correspondiente en función de su naturaleza.

6. Los resultados derivados de la venta de activos en estado de venta se reflejarán en la partida 13.b), "Deterioro de valor y resultados por enajenación de inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones".

7. Los resultados originados por la enajenación de inversiones inmobiliarias se reflejarán en la partida 13.b), "Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Bajas y enajenaciones".

8. Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de reconocimiento y valoración, deban imputarse a la cuenta del resultado

económico patrimonial, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

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

10. El deterioro de los derechos a cobrar incluidos en el epígrafe del balance “Deudores y otras cuentas a cobrar” se reflejará en la partida 20, “Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos o pasivos financieros”.

11. Cuando se tengan que efectuar ajustes derivados de un error material o un cambio de criterio en el resultado del ejercicio anterior y no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, se creará una línea con la denominación: “Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior” después de la correspondiente al resultado neto del ejercicio, cuya agregación con esta última, en la columna relativa al importe del ejercicio anterior al de referencia de las cuentas, dará lugar al importe en dicha columna de una última línea denominada “Resultado del ejercicio anterior ajustado”.

12. Los ingresos y gastos derivados de operaciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas figurarán en las partidas correspondientes, con separación de los derivados de operaciones con otras entidades.

7. Estado de cambios en el patrimonio neto.

El estado de cambios en el patrimonio neto está dividido en tres partes:

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto

2. Estado de ingresos y gastos reconocidos

3. Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias

Dichos estados tendrán la estructura que figura en los modelos de cuentas anuales.

A los efectos de dar información en la memoria sobre las partidas de dichos estados, cuando sea significativa, se considerarán los importes brutos incluidos en cada partida, en lugar del importe neto de la misma, en el caso de partidas en las que se integren importes de distinto signo.

1. En la primera parte, “Estado total de cambios en el patrimonio neto”, se informará de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo entre:

- Los ajustes en el patrimonio neto debidos a cambios de criterios contables y correcciones de errores.

- Los ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio.

- Las operaciones con la entidad o entidades propietarias, en las que éstos actúen como tales.

- Otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

2. En la segunda parte, “Estado de ingresos y gastos reconocidos”, se recogerán los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- El resultado económico-patrimonial.

- Los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, distinguiendo los ingresos de los gastos.

- Las transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial, o al valor inicial de la partida cubierta, de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto.

Este estado desarrolla el epígrafe D.1 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.

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 Contabilidad Pública.

3. En la tercera parte, "Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias", se presentará dos tipos de información:

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".

b) Otras operaciones con la entidad o entidades propietarias, diferenciando los ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial y los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto. Se mostrarán en partidas separadas los ingresos y gastos que sean relevantes.

En la columna relativa al ejercicio inmediatamente anterior al que se cierra figurarán los importes ajustados, es decir, las operaciones de dicho ejercicio corregidas, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

En relación con la información sobre las operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias en las partidas 1. "Aportación patrimonial dineraria" y 2. "Aportación de bienes y derechos", se incluirán las aportaciones recibidas de la entidad o entidades propietarias ya sea como aportación patrimonial inicial directa o como posteriores ampliaciones como consecuencia de asunción de nuevas competencias por la entidad contable.

En la partida 3, "Asunción y condonación de pasivos financieros" se incluirán las aportaciones efectuadas por la entidad o entidades propietarias mediante la asunción o condonación de pasivos financieros de la entidad contable.

En la partida 5, "Devolución de bienes y derechos" se incluirán las devoluciones a la entidad o entidades propietarias de bienes y derechos, como por ejemplo la reversión de bienes y derechos adscritos.

Cuando alguno de los importes incluidos en las partidas 4, "Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias" y 6, "Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias", tenga relevancia, se mostrará en una partida separada.

8. Estado de flujos de efectivo.

El estado de flujos de efectivo informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes los que como tales figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad y los depósitos bancarios a la vista; también formarán parte los activos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Los movimientos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se muestran en el estado de flujos de efectivo agrupados por tipos de actividades. No se recogen en el estado de flujos de efectivo los pagos por adquisición, ni cobros por amortización o vencimiento de activos financieros a los que se les ha dado la consideración de activos líquidos equivalentes a efectivo. Tampoco se recogen los movimientos internos de tesorería.

Las agrupaciones del estado de flujos de efectivo son las que se indican a continuación:

I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión son los que constituyen su principal fuente de generación de efectivo y, fundamentalmente los ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de gestión ordinaria de la entidad. Se incluyen también los que no deban clasificarse en ninguna de las dos categorías siguientes, de inversión o de financiación.

Forman parte de estos flujos los pagos de intereses ocasionados por pasivos financieros de la entidad, así como los cobros de intereses y dividendos generados por la existencia de activos financieros de la entidad.

II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de elementos del inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, tanto de corto como de largo plazo, no consideradas activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Forman parte de estos flujos los cobros derivados de la venta de activos en estado de venta.

También, forman parte de estos flujos todos los pagos satisfechos por la adquisición del inmovilizado no financiero cuyo pago se aplaza, así como los derivados del arrendamiento financiero.

III. Los flujos de efectivo de las actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación y, los correspondientes a aportaciones al patrimonio de la entidad o entidades propietarias. También comprenden los pagos realizados por amortización o devolución de los anteriores instrumentos de financiación y por reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.

IV. Efecto de las variaciones de los tipos de cambio. Este apartado recoge, con el fin de permitir la conciliación entre las existencias de efectivo al principio y al final del periodo, el efecto de la variación de los tipos de cambio, sobre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes que

figuraran denominados en moneda extranjera. El valor en euros de estos últimos, será el que corresponda al tipo de cambio de 31 de diciembre.

En la elaboración del estado de flujos de efectivo, se ha de tener en cuenta también lo siguiente:

1. Los pagos del estado de flujos de efectivo se mostrarán netos de los cobros realizados por el reintegro o devolución de aquellos, cuando estos se produjeran en el mismo ejercicio. En caso contrario, si los cobros por reintegros de pagos previos, se producen en distinto ejercicio, no se descontarán de los mismos, y se reflejarán como flujos de efectivo de las actividades de gestión.

Los cobros del estado de flujos de efectivo se mostrarán, en todos los casos, netos de los pagos realizados por la devolución de aquellos.

2. Los cobros y pagos por cuenta de otras entidades, o de terceros podrán mostrarse netos, siempre que se refieran a operaciones de naturaleza no presupuestaria.

3. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, distintos a los considerados como activos líquidos equivalentes a efectivo, así como los procedentes de pasivos financieros, cuando ambos sean de rotación elevada, podrán mostrarse en términos netos en el estado de flujos de efectivo. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el número de rotaciones en el año no sea inferior a cuatro. Cuando se presente esta información en términos netos, se dejará constancia de ello en la memoria.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

7. Cuando existan transacciones no monetarias, es decir operaciones de inversión y financiación que no hayan supuesto el uso de efectivo o de activos líquidos equivalentes, y por tanto no se incluyen en el estado de flujos de efectivo, se presentará en la memoria toda la información significativa con respecto a las mismas. Una operación de este tipo será, por ejemplo, la adquisición de un activo mediante un arrendamiento financiero.

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo o activos líquidos equivalentes y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria independientemente de la información sobre la parte en efectivo o activos líquidos equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

8. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por el alta, o baja de un conjunto de activos y pasivos que conformen una entidad o línea de actividad de una organización se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto.

9. Estado de liquidación del Presupuesto.

El Estado de liquidación del Presupuesto, comprende, con la debida separación, la liquidación del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos de la entidad, así como el Resultado presupuestario.

La liquidación del Presupuesto de gastos y la liquidación del Presupuesto de ingresos se presentarán con el nivel de desagregación establecido en la normativa presupuestaria aplicable a la entidad.

10. Memoria.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales. Se formulará teniendo en cuenta que:

El modelo de memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán las notas correspondientes a la misma.

Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto de la entidad contable.

2. MODELOS DE CUENTAS ANUALES

BALANCE

Nº CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1	Nº CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	A) Activo no corriente					**A) Patrimonio neto**			
	I. Inmovilizado intangible				100	**I. Patrimonio**			
200, 201 (2800), (2801)	1. Inversión en investigación y desarrollo					**II. Patrimonio generado**			
					120	1. Resultados de ejercicios anteriores			
203, (2803), (2903)	2. Propiedad industrial e intelectual				129	2. Resultados de ejercicio			
206, (2806), (2906)	3. Aplicaciones informáticas					**III. Ajustes por cambios de valor**			
207, (2807), (2907)	4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos				136	1. Inmovilizado no financiero			
208, 209 (2809) (2909)	5. Otro inmovilizado intangible				133	2. Activos financieros disponibles para la venta			
	II. Inmovilizado material				134	3. Operaciones de cobertura			
210 (2810) (2910) (2990)	1. Terrenos				130, 131, 132	**IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados**			
211 (2811) (2911)(2991)	2. Construcciones					**B) Pasivo no corriente**			
212 (2812) (2912)(2992)	3. Infraestructuras				14	**I. Provisiones a largo plazo**			
213 (2813) (2913)(2993)	4. Bienes del patrimonio histórico								
						II. Deudas a largo plazo			
214, 215, 216, 217, 218, 219, (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919), (2999)	5. Otro inmovilizado material				15	1. Obligaciones y otros valores negociables			
					170, 177	2. Deudas con entidades de crédito			
					176	3. Derivados financieros			
					171, 172, 173, 178, 18	4. Otras deudas			
2300, 2310, 232, 233, 234, 235, 237, 238, 2390	6. Inmovilizado en curso y anticipos				174	5. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo			

Nº CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1	Nº CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	III. Inversiones Inmobiliarias				16	**III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo**			
220 (2820) (2920)	1. Terrenos								
221 (2821) (2921)	2. Construcciones					**C) Pasivo corriente**			
2301, 2311, 2391	3. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos				58	**I. Provisiones a corto plazo**			
						II. Deudas a corto plazo			
	IV. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas				50	1. Obligaciones y otros valores negociables			
					520, 527	2. Deuda con entidades de crédito			
2400 (2930)	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades de derecho público				526	3. Derivados financieros			
2401, 2402, 2403, (248), (2931), (2932), (2933)	2. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades públicas, entes públicos de derecho privado y otras				521, 522, 523, 528, 560, 561	4. Otras deudas			
					524	5. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo			
241, 242, 245, (294)(295)	3. Créditos y valores representativos de deuda				51	**III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo**			
						IV. Acreedores y otras cuentas a pagar			
246, 247	4. Otras inversiones				400, 401	1. Acreedores por operaciones de gestión			
	V. Inversiones financieras a largo plazo				41, 465, 554	2.Otras cuentas a pagar			
250, (259) (296)	1. Inversiones financieras en patrimonio				47	3. Administraciones públicas			
251, 252, 254, 256, 257 (297)(298)	2. Créditos y valores representativos de deuda				45	4. Acreedores por Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos			
253	3. Derivados financieros								
258, 26	4. Otras inversiones financieras				485, 568	**V. Ajustes por periodificación**			
	B) Activo corriente								
38 (398)	**I. Activos en estado de venta**								
	II. Existencias								
37 (397)	1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades								
30, 35, (390) (395)	2. Mercaderías y productos terminados								
31, 32, 33, 34, 36, (391) (392) (393) (394) (396)	3. Aprovisionamientos y otros								

Nº CTAS.	ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1	Nº CTAS.	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	III. Deudores y otras cuentas a cobrar								
430, 431, 443 (4900), (4901)	1. Deudores por operaciones de gestión								
440,441,442, 446, 449, 460, 555, (4902)	2. Otras cuentas a cobrar								
47	3. Administraciones públicas								
45	4. Deudores por Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos								
	IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas								
530, (539) ,(593)	1. Inversiones financieras en patrimonio								
531, 532, 535, (594), (595)	2. Créditos y valores representativos de deuda								
536, 537, 538	3. Otras inversiones								
	V. Inversiones financieras a corto plazo								
540 (549) (596)	1. Inversiones financieras en patrimonio								
541, 542, 544, 546, 547 (597) (598)	2. Créditos y valores representativos de deuda								
543	3. Derivados financieros								
545, 548, 565, 566	4. Otras inversiones financieras								
480, 567	**VI. Ajustes por periodificación**								
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes								
577	1. Otros activos líquidos equivalentes								
570, 571, 572, 573, 579	2. Tesorería								
	Total Activo (A+B)					**Total Patrimonio Neto y Pasivo (A+B+C)**			

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	1. Ingresos tributarios			
73	a) Impuestos			
740	b) Tasas			
744	c) Otros ingresos tributarios			
	2. Transferencias y subvenciones recibidas			
	a) Del ejercicio			
751	a.1) subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio			
750	a.2) transferencias			
752	a.3) subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial			
7530	b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
754	c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras			
	3. Ventas netas y prestaciones de servicios			
700,701,702,703,704, (706),(708),(709)	a)Ventas netas			
741,705	b) Prestación de servicios			
707	c) Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades			
71*, 7930,7937, (6930), (6937)	**4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor**			
780,781,782,783	**5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado**			
776,777	**6. Otros ingresos de gestión ordinaria**			
795	**7. Excesos de provisiones**			
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA ***(1+2+3+4+5+6+7)***			
	8. Gastos de personal			
(640),(641),	a) Sueldos, salarios y asimilados			
(642),(643), (645),(649),	b) Cargas sociales			
(65)	**9. Transferencias y subvenciones concedidas**			
	10. Aprovisionamientos			
(600),(601),(602), (605) (607), 606,608,609, 61*	a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos			
(6931), (6932), (6933), 7931,7932,7933	b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos			
	11.Otros gastos de gestión ordinaria			
(62)	a) Suministros y servicios exteriores			
(63)	b) Tributos			
(676)	c) Otros			
(68)	**12. Amortización del inmovilizado**			
	B) TOTAL DE GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA ***(8+9+10+11+12)***			

* Su signo puede ser positivo o negativo

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
	I Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria *(A+B)*			
(690),(691),(692), (6938) 790,791,792,799, 7938	**13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta** a) Deterioro de valor			
770,771,772,774,(670), (671),(672), (674)	b) Bajas y enajenaciones			
7531	c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
773,778	**14. Otras partidas no ordinarias** a) Ingresos			
(678)	b) Gastos			
	II Resultado de las operaciones no financieras *(I +13+14)*			
	15. Ingresos financieros a) De participaciones en instrumentos de patrimonio			
7630	a.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
760	a.2) En otras entidades			
	b) De valores negociables y de créditos			
7631,7632	b.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
761,762,769,76454, (66454)	b.2) Otros			
755, 756	c) Subvenciones para financiar gastos financieros e imputación al ejercicio de operaciones financieras			
	16. Gastos financieros a) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
(663)				
(661),(662),(669),76451, (66451)	b) Otros			
	17. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros a) Derivados financieros			
7646, (6646), 76459, (66459)				
7640,76452,76453, (6640), (66452), (66453)	b) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados			
7641, (6641)	c)Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
768, (668)	**18. Diferencias de cambio**			
	19. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros a) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
7960,7961, 7962, 7963, 7965,766, (6960), (6961), (6962),(6963), (6965), (666),7970, (6970), (6670)				
765,7966,7971, (665),(6671),(6964), (6966),(6971)	b) Otros			
	III Resultado de las operaciones financieras *(15+16+17+18+19)*			
	IV Resultado (Ahorro o desahorro) neto del ejercicio *(II + III)*			

ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

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

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Nº CTAS.		NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
129	**I. Resultado económico patrimonial**			
	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
	1. Inmovilizado no financiero			
920,	1.1 Ingresos			
(820), (821), (822)	1.2 Gastos			
	2. Activos y pasivos financieros			
900, 991	2.1 Ingresos			
(800), (891)	2.2 Gastos			
	3. Coberturas contables			
910	3.1 Ingresos			
(810)	3.2 Gastos			
94	**4. Otros incrementos patrimoniales**			
	Total *(1+2+3+4)*			
	III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta:			
823	**1. Inmovilizado no financiero**			
(802), 902, 993	**2. Activos y pasivos financieros**			
(811) 911	**3. Coberturas contables**			
(84)	**4. Otros incrementos patrimoniales**			
	Total *(1+2+3+4)*			
	IV. TOTAL ingresos y gastos reconocidos *(I + II + III)*			

3. ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

a) OPERACIONES PATRIMONIALES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
1. Aportación patrimonial dineraria 2. Aportación de bienes y derechos 3. Asunción y condonación de pasivos financieros 4. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias 5. (-) Devolución de bienes y derechos 6. (-) Otras devoluciones a la entidad o entidades propietarias			
TOTAL			

b) OTRAS OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
1. Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial 2. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto			
TOTAL			

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN			
A) Cobros:			
1. Ingresos tributarios			
2. Transferencias y subvenciones recibidas			
3. Ventas netas y prestaciones de servicios			
4. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes			
5. Intereses y dividendos cobrados			
6. Otros Cobros			
B) Pagos:			
7. Gastos de personal			
8. Transferencias y subvenciones concedidas			
9. Aprovisionamientos			
10. Otros gastos de gestión			
11. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes			
12. Intereses pagados			
13. Otros pagos			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión ***(+A-B)***			
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
C) Cobros:			
1. Venta de inversiones reales			
2. Venta de activos financieros			
3. Otros cobros de las actividades de inversión			
D) Pagos:			
4. Compra de inversiones reales			
5. Compra de activos financieros			
6. Otros pagos de las actividades de inversión			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión ***(+C-D)***			

	NOTAS EN MEMORIA	EJ. N	EJ. N-1
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN **E) Aumentos en el patrimonio**: 1. Aportaciones de la entidad o entidades propietarias. **F) Pagos a la entidad o entidades propietarias**. 2. Devolución de aportaciones y reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias. **G) Cobros por emisión de pasivos financieros**: 3. Obligaciones y otros valores negociables 4. Préstamos recibidos 5. Otras deudas. **H) Pagos por reembolso de pasivos financieros:** 6. Obligaciones y otros valores negociables 7. Préstamos recibidos 8. Otras deudas.			
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación ***(+E-F+G-H)***			
IV. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO			
V. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO ***(I + II + III + IV)*** **Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio**			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio			

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

I. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

La liquidación del Presupuesto de gastos contendrá con el nivel de desagregación establecido en la normativa presupuestaria aplicable la siguiente información:

a) Créditos Presupuestarios

- Iniciales
- Modificaciones
- Definitivos

b) Obligaciones Reconocidas netas

c) Pagos

II. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

La liquidación del Presupuesto de ingresos contendrá con el nivel de desagregación establecido en la normativa presupuestaria aplicable la siguiente información:

a) Previsiones Presupuestarias

- Iniciales
- Modificaciones
- Definitivas

b) Derechos Reconocidos netos

c) Recaudación

III. RESULTADO PRESUPUESTARIO

El estado del Resultado Presupuestario informará y calculará, a partir de los importes de los derechos reconocidos y las obligaciones reconocidas, el Resultado Presupuestario del ejercicio. Además informará y calculará del mismo modo los resultados parciales de:

a) Operaciones corrientes

b) Operaciones de capital

c) Total de las operaciones no financieras

d) Activos financieros

e) Pasivos financieros

f) Total de las operaciones financieras

MEMORIA

Contenido de la memoria

1. Organización y actividad.
2. Bases de presentación de las cuentas.
3. Normas de reconocimiento y valoración.
4. Inmovilizado material.
5. Inversiones inmobiliarias.
6. Inmovilizado intangible.
7. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar.
8. Activos financieros.
9. Pasivos financieros.
10. Coberturas contables.
11. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias.
12. Moneda extranjera.
13. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos.
14. Provisiones y contingencias.
15. Información sobre medio ambiente.
16. Activos en estado de venta.
17. Presentación por actividades de la cuenta del resultado económico patrimonial.
18. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.
19. Operaciones no presupuestarias
20. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación.
21. Valores recibidos en depósito.
22. Información presupuestaria.
23. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios.
24. Hechos posteriores al cierre.
25. Conciliación entre el resultado económico patrimonial y el resultado presupuestario

1. Organización y actividad

Se informará sobre:

1. Norma de creación/regulación de la entidad.

2. Actividad principal de la entidad, su régimen jurídico, económico-financiero y de contratación.

3. Descripción de las principales fuentes de ingresos.

4. Consideración fiscal de la entidad y, en su caso, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.

5. Estructura organizativa básica.

6. Principales responsables de la entidad.

7. Número medio de empleados durante el ejercicio y a 31 de diciembre.

8. Entidad de la que depende, en su caso, el sujeto contable.

9. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Porcentaje de participación en las entidades con forma mercantil.

2. 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) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura de las cuentas anuales.

b) Explicación de las causas que impiden la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del precedente.

c) Explicación de la adaptación de los importes del ejercicio precedente para facilitar la comparación y, en caso contrario, la imposibilidad de realizar esta adaptación.

3. Razones e incidencia en las cuentas anuales de los cambios en criterios de contabilización y corrección de errores.

4. Información sobre cambios en estimaciones contables cuando sean significativos.

3. Normas de reconocimiento y valoración

Se indicarán los criterios contables aplicados en relación con las siguientes partidas:

1. Inmovilizado material; indicando los criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de gran reparación o inspección general, costes de desmantelamiento del activo y restauración de su emplazamiento, y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado material.

Se indicará el modelo de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

2. Inversiones inmobiliarias; señalando el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

3. Inmovilizado intangible; indicando los criterios utilizados de capitalización o activación, amortización y correcciones valorativas por deterioro.

Justificación de las circunstancias que han llevado a calificar como indefinida la vida útil de un inmovilizado intangible.

Se indicará el criterio de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, bien sea el del coste o el de revalorización.

4. Arrendamientos; indicando los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a considerar a una permuta como de activos no similares desde un punto de vista funcional o vida útil.

6. Activos y pasivos financieros, indicando:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros, así como para el reconocimiento de cambios de valor razonable.

b) Para los activos financieros:

– La naturaleza de los clasificados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta del resultado económico patrimonial, así como los criterios aplicados en dicha clasificación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a activos financieros.

– Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como de registro de la corrección de valor y su reversión y la baja definitiva de activos financieros deteriorados. En particular, se destacarán los criterios utilizados para calcular las correcciones valorativas de los deudores por operaciones de gestión y otras cuentas a cobrar. Asimismo, se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados.

c) Criterios empleados para el registro de la baja de activos financieros y pasivos financieros.

d) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior, así como, en su caso, para la dotación de provisiones por garantías clasificadas como dudosas.

e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

f) Los criterios empleados en la determinación de los ingresos o gastos procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros: intereses, primas o descuentos, dividendos, etc.

7. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, distinguiendo entre coberturas de activos o pasivos reconocidos, compromisos en firme y transacciones previstas, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de la interrupción de la cobertura.

8. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, los seguidos sobre correcciones valorativas.

9. Activos construidos o adquiridos para otras entidades; indicando los criterios de reconocimiento de los ingresos y gastos derivados del contrato o acuerdo de construcción o adquisición, y en su caso, el método utilizado para determinar el grado de avance o realización y se informará en el caso de que no se hubiese podido aplicar dicho método.

10. Transacciones en moneda extranjera; indicando los criterios de valoración de saldos en moneda distinta del euro, y el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en euros de elementos patrimoniales que, en la actualidad o en su origen, hubiesen sido expresados en moneda distinta del euro.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados.

12. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero. En particular, en relación con las provisiones, deberá realizarse una descripción de los métodos de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

13. Transferencias y subvenciones; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

14. Actividades conjuntas; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes a la actividad conjunta en que participe.

15. Activos en estado de venta; se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos.

4. 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) 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.

b) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.

c) 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.

d) 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.

e) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en adscripción durante el ejercicio.

f) Identificación de los bienes recibidos en cesión durante el ejercicio.

g) Identificación de los entes a los que se haya entregado bienes en cesión durante el ejercicio.

h) 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.

i) Se informará de los bienes que se encuentren destinados al uso general, distinguiendo entre infraestructuras y bienes del patrimonio histórico, desglosando la información por tipos en el primer caso, y para el caso del los bienes del patrimonio histórico, distinguiendo, al menos, entre construcciones y el resto.

5. Inversiones inmobiliarias

Se dará la información requerida en la nota anterior.

6. 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) Importe de los gastos financieros capitalizados, en su caso, en el ejercicio.

c) 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.

7. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar

Los arrendadores suministrarán la siguiente información:

Descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero u operación similar.

Los ingresos financieros no devengados y el criterio de distribución del componente financiero de la operación.

Los arrendatarios suministrarán la siguiente información:

Para cada clase de activos, del importe por el que se ha reconocido inicialmente el activo, indicando si éste corresponde al valor razonable del activo o, en su caso, al valor actual de los pagos a realizar y existencia, en su caso, de la opción de compra.

Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

A los activos que surjan de estos contratos, les será de aplicación la información a incluir en memoria correspondiente a la naturaleza de los mismos, establecidas en las notas anteriores, relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible.

8. Activos financieros

Para los activos financieros, excepto los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual y los derivados designados instrumentos de cobertura, se informará sobre:

1. Información relacionada con el balance.

a) Se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de activos financieros del balance y las categorías que se establecen de los mismos en la norma de reconocimiento y valoración nº 8, «Activos Financieros», de acuerdo con la siguiente estructura:

Categorías	ACTIVOS FINANCIEROS A LARGO PLAZO						ACTIVOS FINANCIEROS A CORTO PLAZO						Total	
	Inversiones en patrimonio		Valores representativos de deuda		Otras inversiones		Inversiones en patrimonio		Valores representativos de deuda		Otras inversiones			
	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-	Ej. N	Ej. N-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 n.º 8, «Activos Financieros», la entidad hubiese reclasificado durante el ejercicio un activo financiero, de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado en lugar de a valor razonable, o viceversa, informará sobre el 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.

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

La entidad informará sobre:

a) Los resultados del ejercicio netos procedentes de las distintas categorías de activos financieros definidas en la norma de reconocimiento y valoración nº 8, «Activos financieros».

b) Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.

3. Información sobre los riesgos de tipo de cambio y de tipo de interés.

a) Riesgo de tipo de cambio. Se informará sobre las inversiones financieras en moneda distinta del euro.

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.

4. Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, especificando para cada una de ellas:

- Denominación, forma jurídica y actividades que ejercen
- Porcentaje de participación
- Importe del capital o patrimonio, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio
- Valor según libros de la participación
- Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones.

5. Otra información.

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

9. Pasivos financieros

Para los pasivos financieros, excepto para las cuentas a pagar por operaciones habituales de la entidad y los derivados designados instrumentos de cobertura, se incluirá la siguiente información:

1. Situación y movimientos de las deudas:

Para cada deuda se cumplimentará la información requerida en los estados 1.a) Deudas al coste amortizado y 1.b) Deudas a valor razonable.

Asimismo se presentará un estado resumen de la conciliación entre la clasificación de pasivos financieros del balance y las categorías que se establecen en la norma de reconocimiento y valoración nº 9, «Pasivos financieros», que tendrá la estructura que figura en el estado 1.c) Resumen por categorías.

1.a) Deudas al coste amortizado.

Identificación Deuda	TIE	Deuda al 1 de enero		Creaciones		Intereses devengados según TIE		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)+(9) -(7)

1.b) Deudas a valor razonable.

Identificación deuda	Deuda al 1 enero		Creaciones		Intereses devengados (5)	Intereses cancelados (6)	Variación valor razonable (7)	Diferencias de cambio		Disminuciones (10)	Deuda al 31 diciembre	
	Valor ex-cupón (1)	Intereses explícitos	Efectivo (3)	Gastos (4)				Del valor ex - cupón (8)	De intereses explícitos (9)		Valor ex-cupón (11)=(1)+(3)+(7)+(8)-(10)	Intereses explícitos (10)= (2)+(5)+(9)-(6)

1.c) Resumen por categorías.

Categorías Clases	PASIVOS FINANCIEROS A LARGO PLAZO						PASIVOS FINANCIEROS A CORTO PLAZO						Total	
	Obligaciones y bonos		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas		Obligaciones y bonos		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas			
	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej N-1	Ej. N	Ej. N-1	Ej. N	Ej. N-1
Deudas a coste amortizado														
Deudas a valor razonable														
Total														

2. Líneas de crédito. Para cada línea de crédito se informará del importe disponible, indicando también el límite concedido, la parte dispuesta, y la comisión, en porcentaje, sobre la parte no dispuesta.

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.

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.

4. Avales y otras garantías concedidas.

Para cada garantía concedida, distinguiendo las concedidas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas del resto, se informará de la fecha de vencimiento de la deuda garantizada, del importe máximo garantizado, detallando su evolución durante el ejercicio, y de las provisiones netas (dotaciones menos reversiones) que se hayan dotado.

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.

10. Coberturas contables.

Para cada operación a la que sea aplicable la norma de reconocimiento y valoración n.º 10, «Coberturas contables» se presentará la siguiente información:

1. Descripción detallada del instrumento de cobertura, de la partida cubierta y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos.

2. Justificación de que se siguen cumpliendo los requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas.

3. Valor contable del instrumento de cobertura al inicio y al cierre del ejercicio.

4. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado de ejercicios posteriores, se informará de:

– Variaciones de valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido durante el ejercicio en el patrimonio neto (parte eficaz) y, en su caso, en la cuenta del resultado económico patrimonial (parte ineficaz).

– Importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio, detallando si se ha imputado a la cuenta del resultado económico patrimonial o se ha incluido en el valor inicial de la partida cubierta, indicando en el primer caso las partidas en las que se han registrado.

– Importes reconocidos en el patrimonio neto que, al cierre del ejercicio, estén pendientes de traspasar a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta y los ejercicios en los cuales se espera realizar dicho traspaso.

5. Para las coberturas en las que las variaciones en la partida cubierta debidas al riesgo cubierto afecten al resultado del ejercicio, se informará sobre el importe de las variaciones de valor del instrumento de cobertura y el importe de las variaciones de valor de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto imputadas a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio.

6. Operaciones para las que se ha interrumpido la contabilidad de coberturas, indicando su causa.

11. Activos construidos o adquiridos para otras entidades y otras existencias

Se informará del movimiento durante el ejercicio de la cuenta incluida en este epígrafe y de la corrección valorativa acumulada, indicando lo siguiente:

- Saldo inicial
- Entradas
- Salidas
- Correcciones valorativas netas por deterioro del ejercicio (dotaciones menos reversiones de dotaciones)
- Saldo final

12. Moneda extranjera

Se informará sobre:

1. Importe global, a nivel partida del balance, de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera.

2. Importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del ejercicio, presentando por separado las que provienen de transacciones que se han liquidado a lo largo del periodo de las que están vivas o pendientes de vencimiento a la fecha de cierre del ejercicio, con excepción de las procedentes de los activos y pasivos financieros que se valoren al valor razonable con cambios en resultados.

13. Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos

Se informará sobre:

1. Importe y características de las transferencias y subvenciones recibidas, cuyo importe sea significativo, así como sobre el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para la percepción y disfrute de las subvenciones y el criterio de imputación a resultados.

2. Importe y características de las transferencias y subvenciones concedidas.

3. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los ingresos o a los gastos de la entidad.

14. Provisiones y contingencias

1. Para cada provisión reconocida en el balance, salvo las relativas a avales y otras garantías concedidas, deberá indicarse:

a) Análisis del movimiento de cada partida del balance durante el ejercicio, indicando:

- Saldo inicial.
- Aumentos.
- Disminuciones.
- Saldo final.

b) Naturaleza de la obligación asumida.

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.

15. Información sobre medio ambiente

Se facilitará información sobre:

1. Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.

2. Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

16. Activos en estado de venta

Se facilitará una descripción detallada de los activos en estado de venta cuando su importe sea significativo, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

17. 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.

18. Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos

La información a suministrar se elaborará de acuerdo a la normativa aplicable.

19. Operaciones no presupuestarias

Se informará sobre las operaciones no presupuestarias 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.

Esta información se compondrá de los siguientes estados:

1. Estado de deudores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter deudor a través de los que se reflejen contablemente las operaciones no presupuestarias, se pondrán de manifiesto:

- Saldo a 1 de enero.
- Variación en el ejercicio
- Deudores pendientes de cobro a 31 de diciembre.

2. Estado de acreedores no presupuestarios. Para cada uno de los conceptos de carácter acreedor a través de los que se reflejen contablemente las operaciones no presupuestarias, se detallarán:

- Saldo a 1 de enero.
- Variación en el ejercicio
- Acreedores pendientes de pago a 31 de diciembre.

20. Contratación administrativa. Procedimientos de adjudicación

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

21. Valores recibidos en depósito

Se informará para cada uno de los conceptos mediante los que se registren contablemente los valores depositados, dentro de los cuales se incluyen los avales y los seguros de caución recibidos, de lo siguiente:

- Valores recibidos pendientes de devolver a 1 de enero.
- Valores recibidos durante el ejercicio.
- Valores recibidos en depósito cancelados.

- Valores recibidos en depósito pendientes de devolver a 31 de diciembre.

22. Información presupuestaria

La información a presentar se elaborará conforme a la normativa presupuestaria aplicable a la entidad.

23. Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios

La entidad informará de aquellos indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios que faciliten la comprensión de las cuentas anuales.

Entre otros, se incluirán indicadores de liquidez, de endeudamiento, así como ratios que reflejen la estructura de los gastos e ingresos de la cuenta económico-patrimonial.

En lo que respecta a la ejecución presupuestaria se dará información sobre el grado de ejecución de los presupuestos de gastos y de ingresos, incluyendo datos relativos al periodo medio de pago y al periodo medio de cobro, en la medida en que resulten significativos.

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.

25. Conciliación entre el resultado económico- patrimonial y el resultado presupuestario.

Se realizará una conciliación entre el resultado económico-patrimonial del ejercicio y el resultado presupuestario.

En ella se detallarán los ingresos y gastos presupuestarios que no forman parte del resultado económico patrimonial, y los ingresos y gastos no incluidos en el cálculo del resultado presupuestario.

CUARTA PARTE

CUADRO DE CUENTAS

GRUPO 1
FINANCIACIÓN BÁSICA

10. PATRIMONIO

100. **Patrimonio**
- **1000.** Aportación patrimonial dineraria
- **1001.** Aportación de bienes y derechos
- **1002.** Asunción y condonación de pasivos financieros
- **1003.** Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias
- **1004.** Devolución de bienes y derechos
- **1005.** Otras devoluciones

11. RESERVAS

12. RESULTADOS

120. **Resultados de ejercicios anteriores**
129. **Resultado del ejercicio**

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR

130. **Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta**
131. **Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos**
132. **Subvenciones para la financiación de operaciones financieras**
133. **Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta**
134. **Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura**
136. **Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero**

14. PROVISIONES A LARGO PLAZO

142. **Provisión a largo plazo para responsabilidades**
143. **Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero**
149. **Otras provisiones a largo plazo**

15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO

150. **Obligaciones y bonos a largo plazo**
155. **Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo**
156. **Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas**

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

160. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas**
161. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
162. **Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
163. **Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
164. **Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

165. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
166. **Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables**
167. **Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
168. **Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

170. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito**
171. **Deudas a largo plazo**
172. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones**
173. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo**
174. **Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo**
176. **Pasivos por derivados financieros a largo plazo**
    1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura
    1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo
177. **Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito**
178. **Intereses a largo plazo de otras deudas**

18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO

180. **Fianzas recibidas a largo plazo**
185. **Depósitos recibidos a largo plazo**

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN

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 en curso**
239. **Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias**
    2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales
    2391. Anticipos para inversiones inmobiliarias

24. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MILTIGRUPO Y ASOCIADAS

240. **Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
    2400. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público
    2401. Participaciones a largo plazo en sociedades públicas
    2402. Participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado

2403. Participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas

241. **Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
242. **Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
245. **Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
246. **Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
247. **Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
248. **Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

250. **Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio**
251. **Valores representativos de deuda a largo plazo**
252. **Créditos a largo plazo**
   2520. Créditos a largo plazo
   2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento
   2522. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado
253. **Activos por derivados financieros a largo plazo**
   2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura
   2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo
254. **Créditos a largo plazo al personal**
256. **Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda**
257. **Intereses a largo plazo de créditos**
258. **Imposiciones a largo plazo**
259. **Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO

260. **Fianzas constituidas a largo plazo**
265. **Depósitos constituidos a largo plazo**

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

280. **Amortización acumulada del inmovilizado intangible**
   2800. Amortización acumulada de inversión en investigación
   2801. Amortización acumulada de inversión en desarrollo
   2803. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual
   2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas
   2807. Amortización acumulada de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos
   2809. Amortización acumulada de otro inmovilizado intangible
281. **Amortización acumulada del inmovilizado material**
   2810. Amortización acumulada de terrenos y bienes naturales
   2811. Amortización acumulada de construcciones
   2812. Amortización acumulada de infraestructuras
   2813. Amortización acumulada de bienes del patrimonio histórico
   2814. Amortización acumulada de maquinaria y utillaje
   2815. Amortización acumulada de instalaciones técnicas y otras instalaciones
   2816. Amortización acumulada de mobiliario
   2817. Amortización acumulada de equipos para procesos de información
   2818. Amortización acumulada de elementos de transporte

2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material

282. **Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias**
2820. Amortización acumulada de inversiones en terrenos
2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

290. **Deterioro de valor del inmovilizado intangible**
2903. Deterioro de valor de propiedad industrial e intelectual
2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas
2907. Deterioro de valor de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos
2909. Deterioro de 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 de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
2930. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público
2931. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades públicas
2932. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado
2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas

294. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

295. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

296. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**

297. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo**

298. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo**

299. **Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material**
2990. Deterioro de valor por usufructo cedido de terrenos y bienes naturales
2991. Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones
2992. Deterioro de valor por usufructo cedido de infraestructuras
2993. Deterioro de valor por usufructo cedido de bienes del patrimonio histórico
2999. Deterioro de valor por usufructo cedido de otro inmovilizado material

GRUPO 3

EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

30. COMERCIALES

300. **Mercaderías A**
301. **Mercaderías B**

31. MATERIAS PRIMAS

310. **Materias primas A**
311. **Materias primas B**

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS

320. **Elementos y conjuntos incorporables**
321. **Combustibles**
322. **Repuestos**
325. **Materiales diversos**
326. **Embalajes**
327. **Envases**
328. **Material de oficina**

33. PRODUCTOS EN CURSO

330. **Productos en curso A**
331. **Productos en curso B**

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS

340. **Productos semiterminados A**
341. **Productos semiterminados B**

35. PRODUCTOS TERMINADOS

350. **Productos terminados A**
351. **Productos terminados B**

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS

360. **Subproductos A**
361. **Subproductos B**
365. **Residuos A**
366. **Residuos B**
368. **Materiales recuperados A**
369. **Materiales recuperados B**

37. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES

370. **Activos construidos o adquiridos para otras entidades**

38. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

380. **Activos en estado de venta**
385. **Otros activos en estado de venta**

39. DETERIORO DE VALOR DE EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

390. **Deterioro de valor de mercaderías**
391. **Deterioro de valor de materias primas**
392. **Deterioro de valor de otros aprovisionamientos**

393. **Deterioro de valor de productos en curso**
394. **Deterioro de valor de productos semiterminados**
395. **Deterioro de valor de productos terminados**
396. **Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados**
397. **Deterioro de valor de activos construidos o adquiridos para otras entidades**
398. **Deterioro de activos en estado de venta**

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES

40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS

400. **Acreedores por obligaciones reconocidas**
4000. Por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente
4001. Por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores

401. **Acreedores por obligaciones reconocidas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
4010. Por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente
4011. Por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores

41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS

410. **Acreedores por IVA soportado**
411. **Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios**
416. **Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades**
418. **Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones**
419. **Otros acreedores no presupuestarios**

43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS

430. **Deudores por derechos reconocidos**
4300. Por derechos reconocidos. Ejercicio corriente
4301. Por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores

431. **Deudores por derechos reconocidos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
4310. Por derechos reconocidos. Ejercicio corriente
4311. Por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores

433. **Derechos anulados**
4330. Derechos anulados por anulación de liquidaciones. Ejercicio corriente
4331. Derechos anulados por anulación de liquidaciones. Ejercicios anteriores
4332. Derechos anulados por insolvencias y otras causas. Ejercicio corriente
4333. Derechos anulados por insolvencias y otras causas. Ejercicios anteriores
4334. Derechos anulados por prescripción. Ejercicio corriente
4335. Derechos anulados por prescripción. Ejercicios anteriores
4336. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicio corriente
4337. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicios anteriores
4338. Derechos anulados por cobros en especie. Ejercicio corriente
4339. Derechos anulados por cobros en especie. Ejercicios anteriores

437. **Devolución de ingresos**

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS

440. **Deudores por IVA repercutido**
441. **Deudores por ingresos devengados**
442. **Deudores por servicio de recaudación**
443. **Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento**
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**
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**

46. PERSONAL

460. **Anticipos de remuneraciones**
465. **Remuneraciones pendientes de pago**

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**

472. **Hacienda Pública, 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**
4761. Seguridad Social
4762. Mutualidades
4763. Otros organismos de Previsión Social, acreedores
477. **Hacienda Pública, IVA repercutido**

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

480. **Gastos anticipados**
485. **Ingresos anticipados**

49. DETERIORO DE VALOR DE CREDITOS

490. **Deterioro de valor de créditos**
4900. Deterioro de valor de créditos por derechos reconocidos
4901. Deterioro de valor de créditos por derechos reconocidos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas
4902. Deterioro de valor de créditos de otros deudores

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

50. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A CORTO PLAZO

- 500. **Obligaciones y bonos a corto plazo**
- 505. **Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo**
- 506. **Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas**

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

- 510. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas**
- 511. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
- 512. **Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
- 513. **Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
- 514. **Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
- 515. **Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
- 516. **Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables**
- 517. **Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
- 518. **Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

- 520. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito**
- 521. **Deudas a corto plazo**
- 522. **Deudas a corto plazo transformables en subvenciones**
- 523. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo**
- 524. **Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo**
- 526. **Pasivos por derivados financieros a corto plazo**
  - **5260**. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura
  - **5261**. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo
  - **5266**. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura
  - **5267**. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras
- 527. **Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito**
- 528. **Intereses a corto plazo de otras deudas**

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

- 530. **Participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
  - **5300**. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo de derecho público
  - **5301**. Participaciones a corto plazo en sociedades públicas
  - **5302**. Participaciones a corto plazo en entes públicos de derecho privado
  - **5303**. Participaciones a corto plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas
- 531. **Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

532. **Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
535. **Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
536. **Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
537. **Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
538. **Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
539. **Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

54. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

540. **Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio**
541. **Valores representativos de deuda a corto plazo**
542. **Créditos a corto plazo**
   5420. Otros créditos a corto plazo
   5421. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado
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**

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS

554. **Cobros pendientes de aplicación**
555. **Pagos 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, euros**
571. **Caja, moneda extranjera**
572. **Bancos e instituciones de crédito, euros**
573. **Bancos e instituciones de crédito, moneda extranjera**
577. **Activos líquidos equivalentes al efectivo**
579. **Formalización**

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**

589. **Otras provisiones a corto plazo**

59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

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

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

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

596. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo**

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

598. **Deterioro de valor de créditos 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**
606. **Descuentos sobre compras por pronto pago**
607. **Trabajos realizados por otras entidades**
608. **Devoluciones de compras y operaciones similares**
609. **"Rappels" por compras**

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 de investigación y desarrollo**
621. **Arrendamientos y cánones**
   - **6210**. Terrenos y bienes naturales
   - **6211**. Construcciones
   - **6212**. Infraestructuras
   - **6213**. Bienes del patrimonio histórico
   - **6214**. Maquinaria, utillaje, instalaciones técnicas y otras instalaciones
   - **6215**. Mobiliario
   - **6216**. Equipos para procesos de información
   - **6217**. Otro inmovilizado material
   - **6218**. Cánones
   - **6219**. Propiedad intelectual
622. **Reparaciones y conservación**
   - **6220**. Terrenos y bienes naturales
   - **6221**. Construcciones
   - **6222**. Infraestructuras
   - **6223**. Bienes del patrimonio histórico
   - **6224**. Maquinaria y utillaje
   - **6225**. Instalaciones técnicas y otras instalaciones
   - **6226**. Mobiliario
   - **6227**. Equipos para procesos de información y aplicaciones informáticas
   - **6228**. Otro inmovilizado material
   - **6229**. Inversiones inmobiliarias
623. **Servicios de profesionales independientes**
624. **Transportes**
625. **Primas de seguros**
626. **Servicios bancarios y similares**
627. **Publicidad, propaganda y relaciones públicas**
628. **Suministros**
   - **6280**. Energía eléctrica
   - **6281**. Agua
   - **6282**. Gas
   - **6283**. Combustibles
   - **6289**. Otros suministros
629. **Comunicaciones y otros servicios**
   - **6290**. Material de oficina

6291. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones
6292. Limpieza y aseo
6293. Seguridad
6294. Locomoción y gastos de estancia
6295. Comunicaciones telefónicas, informáticas y telemáticas
6296. Otras comunicaciones
6299. 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 de la entidad**
643. **Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones**
645. **Prestaciones sociales**
649. **Otros gastos sociales**
6490. Formación y perfeccionamiento del personal
6491. Acción social
6492. Seguros
6499. Otros gastos sociales

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

650. **Transferencias**
651. **Subvenciones**

66. GASTOS FINANCIEROS

661. **Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas**
662. **Intereses de deudas**
6620. Intereses de deudas con entidades de crédito
6621. Intereses de otras deudas
6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura
663. **Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**
664. **Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable**
6640. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados
6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta
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 al coste amortizado o al coste**
6650. Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado
6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste
6655. Pérdidas en pasivos financieros al 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 al 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 al 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**

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

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 de existencias y otros activos en estado de venta**
6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación
6931. Pérdidas por deterioro de mercaderías
6932. Pérdidas por deterioro de materias primas
6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos
6937. Pérdidas por deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades
6938. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta

696. **Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda**
6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo de derecho público
6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades públicas
6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en entes públicos de derecho privado
6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas
6964. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades
6965. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas
6966. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades

697. **Pérdidas por deterioro de créditos**
6970. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas
6971. Pérdidas por deterioro de créditos a 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**
706. **Descuentos sobre ventas por pronto pago**
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
708. **Devoluciones de ventas y operaciones similares**
709. **"Rappels" sobre ventas**

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

710. **Variación de existencias de productos 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

73. IMPUESTOS INDIRECTOS

739. **Otros impuestos**

74. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

740. **Tasas**
741. **Precios públicos**
744. **Contribuciones especiales**

75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

750. **Transferencias**
751. **Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio**
752. **Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas**
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
   - **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
754. **Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio**
755. **Subvenciones para gastos financieros del ejercicio**
756. **Subvenciones para la financiación de operaciones financieras imputadas al ejercicio**

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 instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados
   - **7641**. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta
   - **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 al coste amortizado o al coste**
   - **7650**. Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado
   - **7651**. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste
   - **7655**. Beneficios en pasivos financieros al 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 al coste amortizado
   - **7663**. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al 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. **Reintegros**
774. **Beneficios procedentes de activos en estado de venta**
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**

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 de existencias y de otros activos en estado de venta**
- **7930**. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación
- **7931**. Reversión del deterioro de mercaderías
- **7932**. Reversión del deterioro de materias primas
- **7933**. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos
- **7937**. Reversión del deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades
- **7938**. 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
- **7959**. Exceso de otras provisiones

796. **Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda**
- **7960**. Reversión del deterioro de participaciones en entidades del grupo de derecho público
- **7961**. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades públicas
- **7962**. Reversión del deterioro de participaciones en entes públicos de derecho privado
- **7963**. Reversión del deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas
- **7965**. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas
- **7966**. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades

797. **Reversión del deterioro de créditos**
- **7970**. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas
- **7971**. Reversión del deterioro de créditos a 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**

82. GASTOS POR VALORACION 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**
841. **Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos**
842. **Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras**

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**

92. INGRESOS POR VALORACION 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**
941. **Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos**
942. **Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras**

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; incluye también situaciones transitorias de financiación.

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**

1000. Aportación patrimonial dineraria

1001. Aportación de bienes y derechos

1002. Asunción y condonación de pasivos financieros

1003. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias

1004. Devolución de bienes y derechos

1005. Otras devoluciones

100. **Patrimonio**

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 la 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.

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 1000, "Aportación patrimonial dineraria", 1001, "Aportación de bienes y derechos", 1002, "Asunción y condonación de pasivos financieros" o 1003, "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 1001, "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 representativa del activo objeto de devolución, a través de las subcuentas 1004, "Devolución de bienes y derechos" o 1005, "Otras devoluciones".

11. RESERVAS

Recoge, en su caso, las reservas originadas con motivo de lo dispuesto en la normativa aplicable a la entidad.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe II, "Patrimonio generado".

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 subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente", por los reintegros de pagos de ejercicios anteriores 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 subcuenta 4001, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores", por las anulaciones de obligaciones reconocidas en ejercicios anteriores que se imputaron a la cuenta del resultado económico patrimonial de dichos ejercicios derivadas de errores de importe significativo.

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 de ejercicios anteriores que sean consecuencia de errores en las liquidaciones practicadas de ingresos económicos de importe significativo; los acuerdos de devolución anteriores cuyo importe sea poco significativo se podrán imputar a la cuenta que corresponda por naturaleza.

b.3) Con abono a la subcuenta 4331, "Derechos anulados por anulación de liquidaciones. Ejercicios anteriores", por las anulaciones de derechos de ejercicios anteriores, con origen en ingresos económicos, por anulación de las liquidaciones por las que fueron reconocidos como consecuencia de errores en la realización de las mismas, de importe significativo; cuando el importe sea poco significativo la anulación podrá imputarse a la cuenta que corresponda por naturaleza.

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. Los errores cuyo importe sea poco significativo se imputarán a cuentas de gastos o ingresos por naturaleza, según corresponda.

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 en activos financieros disponibles para la venta**

134. **Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura**

136. **Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero**

Subvenciones recibidas 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 nº 18, “Transferencias y subvenciones”.

Figurará en el patrimonio neto del balance en el epígrafe IV, “Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados”.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 940, “Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta”.

b) Se **cargará** al cierre del ejercicio, 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”.

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 nº 18, "Transferencias y subvenciones".

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, "Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados".

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 941, "Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos".

b) Se **cargará** al cierre del ejercicio:

b.1) En el caso de subvenciones para la financiación de activos corrientes, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario, con abono a la cuenta 841, "Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos".

b.2) En el caso de subvenciones para la financiación de gastos, por la imputación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la subvención recibida, en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando, con abono a la correspondiente cuenta 841, "Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos".

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 nº 18, "Transferencias y subvenciones".

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe IV, "Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados".

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** al cierre del ejercicio, por la subvención recibida, con cargo a la cuenta 942, "Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras".

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".

b.2) En el caso de subvenciones para la financiación de activos financieros, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario, con abono a la cuenta 842, "Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras".

133. **Ajustes por valoración en 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 nº 8, "Activos financieros".

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, "Ajustes por cambio 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 nº 10, “Coberturas contables” deban imputarse al patrimonio neto.

Figurará en el patrimonio neto del balance, en el epígrafe III, “Ajustes por cambio 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 y de las inversiones inmobiliarias se utilice el modelo de revalorización previsto en la norma de reconocimiento y valoración nº 2, “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 cambio 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**

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** 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.

b) Se **cargará**:

b.1) Con abono a la subcuenta 4000 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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** 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”.

b) Se **cargará**:

b.1) Con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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”.

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**

155. **Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo**

156. **Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas**

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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

b.2) A la amortización anticipada de los valores, por su valor contable, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 al coste amortizado”, o se abonará a la subcuenta 7655, “Beneficios en pasivos financieros al 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” ó 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.

155. **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”.

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.

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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

c) Se **cargará** o **abonará** con abono o cargo a las cuentas 768, "Diferencias positivas de cambio" ó 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.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

160. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas**

161. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

162. **Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

163. **Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

164. **Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

165. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

166. **Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables**

167. **Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

168. **Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo 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”.

160. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas**

Las contraídas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 170, “Deudas a largo plazo con entidades de crédito”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

161. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, “Activo no corriente”, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 173, “Proveedores de inmovilizado a largo plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

162. **Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

Deudas con vencimiento superior a un año con entidades del grupo, multigrupo y asociadas 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 nº 6 “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 174, “Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

163. **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.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 160, “Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas”.

164. **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 análogo al de la cuenta 178, “Intereses a largo plazo de otras deudas”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

165. **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 es análogo al de la cuenta 172, “Deudas a largo plazo transformables en subvenciones”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

166. **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.

167. **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 análogo al de la cuenta 180, “Fianzas recibidas a largo plazo”.

168. **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 análogo al de la cuenta 185, “Depósitos recibidos a largo plazo”.

17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

170. **Deudas a largo plazo con entidades de crédito**

171. **Deudas a largo plazo**

172. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones**

173. **Proveedores de inmovilizado a largo plazo**

174. **Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo**

176. **Pasivos por derivados financieros a largo plazo**

1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura

1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo

177. **Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito**

178. **Intereses a largo plazo de otras deudas**

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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 6620, “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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente.”

b.2) Por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente.” Al mismo tiempo se cargará la subcuenta 6655, “Pérdidas en pasivos financieros al coste amortizado” o se abonará la subcuenta 7655, “Beneficios en pasivos financieros 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” ó 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 nº 9, “Pasivos financieros”.

171. **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”.

172. **Deudas a largo plazo transformables en subvenciones**

Subvenciones reintegrables recibidas de otras entidades o particulares, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se **abonará** por las cantidades percibidas con cargo a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente".

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 cuentas del subgrupo 40, "Acreedores presupuestarios".

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" ó 942, "Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras", o a cuentas del subgrupo 75, "Transferencias y subvenciones".

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 subcuenta 6621, "Intereses de otras deudas".

b) Se **cargará** por el importe cancelado anticipadamente, con abono a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 nº 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 subcuenta 6621, "Intereses de otras deudas".

b) Se **cargará** por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 nº 10, “Coberturas contables”.

a) Se **abonará** por el importe recibido, en su caso, en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

b) Se **cargará** por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 nº 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

b) Se **cargará** por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 6620, “Intereses de deudas con entidades de crédito”.

b) Se **cargará** por la cancelación anticipada, total o parcial de las deudas, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

c) Se **cargará o abonará** con abono o cargo a las cuentas 768, “Diferencias positivas de cambio”, ó 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 6621, “Intereses de otras deudas”.

18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS A LARGO PLAZO

180. **Fianzas recibidas a largo plazo**

185. **Depósitos recibidos a largo plazo**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance, en el epígrafe II, “Deudas 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”; 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”.

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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, o a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **cargará** con abono a:

b.1) La subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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.

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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, o a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **cargará**, a la cancelación anticipada, con abono a la subcuenta 4000 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, o a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, según proceda.

19. SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN

Recoge información referente a las posibles situaciones intermedias derivadas de la emisión y amortización de obligaciones y bonos.

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 comprensión 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 registro 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”, ó 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro.

b) Se **abonará**, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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) La subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 e inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados de inversión en desarrollo.

a.3) La subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro.

b) Se **abonará**, generalmente, por las enajenaciones, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 nº 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 útil, capacidad o productividad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará** con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, por el importe de los gastos 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

b) Se **abonará** por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo a las cuentas de este subgrupo.

209. **Otro inmovilizado intangible**

Importe satisfecho por 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 periodo inferior a la vida económica de los mismos y los aprovechamientos urbanísticos, siempre que no se materialicen en terrenos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará,** generalmente, por el precio de adquisición con abono a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

b) Se **abonará** por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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”, ó 38, “Activos en estado de venta”

a.3) Por el valor razonable de los bienes recibidos en adscripción, de la entidad o entidades propietarias, con abono a la subcuenta 1001, “Aportación de bienes y derechos” de la cuenta 100, “Patrimonio”.

a.4) Por el valor razonable de los bienes recibidos como subvención en especie o de los bienes recibidos en cesión durante un periodo 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.5) Por el valor razonable de los bienes recibidos como transferencia con abono a la cuenta 750, “Transferencias”.

a.6) 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, por el importe que se compensa en efectivo.

a.7) 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 o vida útil, con abono a la cuenta representativa del bien que se entrega y a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, por el importe satisfecho en efectivo.

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, 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”.

c) Se **abonarán**:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 2400, “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público”, 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 periodo 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”, ó 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.

210. **Terrenos y bienes naturales**

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo, minas y canteras, vías pecuarias, montes de utilización pública, parques naturales, etc.

211. **Construcciones**

Edificaciones en general, cualquiera que sea su destino.

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 cuales 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.

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, aún 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, ó 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”, ó 38, “Activos en estado de venta”.

b) Cuando la entidad aplique el tratamiento especial, modelo de revalorización, 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”.

c) Se **abonarán**:

c.1) Por las enajenaciones, y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, y en su caso, a las cuentas 282, “Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias”, y 292, “Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias”.

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”, ó 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”.

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, incluidos los realizados en inmuebles.

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

240. **Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

2400. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público

2401. Participaciones a largo plazo en sociedades públicas

2402. Participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado

2403. Participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas

241. **Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

242. **Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

245. **Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

246. **Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

247. **Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

248. **Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

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 IV, “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”.

240. **Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuya fecha esperada de extinción sea superior al año.

Funcionará a través de sus divisionarias.

El contenido y movimiento de las subcuentas que comprende es el siguiente:

a) Se **cargará**:

a.1) Por la aportación patrimonial realizada, o a la suscripción o compra, con abono a la cuenta del subgrupo 40, “Acreedores presupuestarios”, que corresponda y, en su caso, a la cuenta 248, "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 del subgrupo 40, “Acreedores presupuestarios”, que corresponda.

a.3) 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”, ó 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 en la cuenta del subgrupo 67, “Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros gastos de gestión ordinaria y gastos excepcionales”, ó 77, “Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales”, que corresponda según la naturaleza 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 250, “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 devoluciones de aportaciones, por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo generalmente, a la cuenta del subgrupo 43, “Deudores Presupuestarios”, que corresponda y, en su caso, a la 248, “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 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.

b.3) Cuando una participación en una entidad del grupo, multigrupo y asociadas deje de tener tal calificación, con cargo a la cuenta 250, “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”.

241. **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.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 251, “Valores representativos de deuda a largo plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a las entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

242. **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, así como las subvenciones reintegrables concedidas, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 252, “Créditos a largo plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

245. **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 análogo al de las cuentas 256, "Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda", y 257, "Intereses a largo plazo de créditos", utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

246. **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 análogo al de la cuenta 260, "Fianzas constituidas a largo plazo".

247. **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 análogo al señalado al de la cuenta 265, "Depósitos constituidos a largo plazo".

248. **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 análogo al de la cuenta 259, "Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo".

25. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

250. **Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio**

251. **Valores representativos de deuda a largo plazo**

252. **Créditos a largo plazo**

2520. Créditos a largo plazo

2521. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento

2522. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado

253. **Activos por derivados financieros a largo plazo**

2530. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura

2531. Activos por otros derivados financieros a largo plazo

254. **Créditos a largo plazo al personal**

256. **Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda**

257. **Intereses a largo plazo de créditos**

258. **Imposiciones a largo plazo**

259. **Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**

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 V, "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 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 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".

250. **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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente", y, en su caso, a la cuenta 259, "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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 240, "Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, 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) En caso de deterioro, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, "Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta".

a.6) 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 259, “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 al coste” o se abonará la subcuenta 7651, “Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste”, por los posibles resultados derivados de la operación.

b.2) Cuando una participación pase a ser una participación en entidad del grupo, multigrupo y asociada, con cargo a la divisionaria correspondiente de la cuenta 240, “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.

b.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con cargo a la cuenta 540, “Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio”, por su traspaso a corto plazo.

b.4) Por el importe del deterioro estimado con cargo a la subcuenta 6964, “Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades”, salvo en caso de participaciones valoradas al coste.

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”.

251. **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.

Su movimiento es el siguiente:

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la cuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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) 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”, si los valores se clasifican en la categoría de “Activos financieros disponibles para la venta”.

b) Se **abonará** por la enajenación, amortización anticipada o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”. Al mismo tiempo en caso de enajenación de valores clasificados en la categoría de “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento”, se cargará la subcuenta 6650, “Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado”, o se abonará la subcuenta 7650, “Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado”, por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c) Se **cargará o abonará** con abono o cargo a las cuentas 768, “Diferencias positivas de cambio”, ó 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, en el caso de valores clasificados en la categoría de “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento”.

d) 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”, ó 768, “Diferencias positivas de cambio”, según su signo, y salvo la parte correspondiente a los intereses devengados, en el caso de valores clasificados en la categoría de “Activos financieros disponibles para la venta” .

252. **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:

2520. Créditos a largo plazo

Préstamos y otros créditos concedidos no incluidos en las siguientes subcuentas.

Se incluyen en esta cuenta las subvenciones reintegrables concedidas.

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

Además, en el caso de créditos concedidos con intereses subvencionados, se abonará esta cuenta con cargo a la 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 nº 8, “Activos financieros”.

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, y a la cuenta 667, “Pérdidas de créditos incobrables”, en caso de pérdidas por insolvencias.

2521. 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 la cuenta 430, “Deudores por derechos reconocidos”.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará**, por la anulación del derecho presupuestario, con abono a las cuentas 433, “Derechos anulados”, a través de sus divisionarias.

b) Se **abonará** con cargo a:

b.1) La subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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.

2522. 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, y a la cuenta 667, “Pérdidas de créditos incobrables” en caso de pérdidas por insolvencias para las que no se haya registrado previamente la corrección valorativa por deterioro.

253. **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:

2530. 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 nº 10, “Coberturas contables”.

a) Se **cargará** por las cantidades satisfechas, en su caso, en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

b) Se **abonará** por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 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 y deba imputarse dicha variación a la cuenta del resultado económico patrimonial de ejercicios posteriores o al valor inicial de la partida cubierta.

2531. 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

b) Se **abonará** por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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.

254. **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 2520, "Créditos a largo plazo".

256. **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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

c) Se **cargará o abonará** con abono o cargo a las cuentas 768, “Diferencias positivas de cambio”, ó 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. **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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

258. **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 la formalización, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

b) Se **abonará**, a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos, con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

259. **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 250, “Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio”.

b) Se **cargará**, por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, o a la cuenta 250, "Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio”, cuando se enajenen las participaciones no desembolsadas totalmente.

26. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO

260. **Fianzas constituidas a largo plazo**

265. **Depósitos constituidos a largo plazo**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance, en el epígrafe V, "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".

260. 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente", o a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **abonará** con cargo a:

b.1) La subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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.

265. 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente", o a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **abonará**, a la cancelación anticipada, con cargo a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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

Expresión contable de la distribución sistemática a lo largo de la vida útil, de la depreciación de las inversiones en inmovilizado por su utilización en la actividad de la entidad y de las inversiones inmobiliarias.

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".

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 de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

2930. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo de derecho público

2931. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades públicas

2932. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entes públicos de derecho privado

2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas

294. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

295. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

296. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**

297. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo**

298. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo**

299. **Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material**

2990. Deterioro de valor por usufructo cedido de terrenos y bienes naturales

2991. Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones

2992. Deterioro de valor por usufructo cedido de infraestructuras

2993. Deterioro de valor por usufructo cedido de bienes del patrimonio histórico

2999. Deterioro de valor por usufructo cedido de otro inmovilizado material

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 minorarán en el activo no corriente del balance la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Se traspasará 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. **Deterioro de valor de…**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda al inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

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”, ó 692, “Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias”.

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”, ó 792, “Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias”.

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”, ó 22, “Inversiones inmobiliarias”.

293. **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 que correspondan del subgrupo 696, “Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda”.

b) Se **cargará**:

b.1) Con abono a las subcuentas que correspondan del subgrupo 796, “Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda” 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 240, “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, cuando se enajenen las participaciones, o se den de baja del activo por cualquier otro motivo.

294. **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.

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 6965, "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 7965, "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 cuenta 241, "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.

295. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de los créditos a largo plazo concedidos 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 6970, "Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

b) Se **cargará**, cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, o cuando se den de baja los saldos de los créditos correspondientes con abono a la subcuenta 7970, "Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

296. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a largo plazo**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de participaciones a largo plazo en el patrimonio neto de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, clasificadas en la categoría "Activos financieros disponibles para la venta", que se valoran al coste por no estar disponible su valor razonable, conforme a lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración nº8 "Activos financieros".

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6964, "Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades".

b) Se **cargará** con abono a la cuenta 250, "Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio" cuando se enajenen o den de baja las participaciones.

297. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por entidades que no sean del grupo, multigrupo o asociadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294, "Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas" utilizando como contrapartida las subcuentas 6966, "Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades" y 7966, "Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades".

298. **Deterioro de valor de créditos a largo plazo**

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos a largo plazo concedidos a entidades que no sean del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 295, “Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas” utilizando como contrapartida las subcuentas 6971, “Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades” y 7971, “Reversión del deterioro de créditos a otras entidades”.

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 periodo 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 periodo 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 periodo 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 este grupo son orientativas, 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. PRODUCTOS 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”, ó 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 su titularidad 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, “Productos en curso”.

38. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

380. **Activos en estado de venta**

385. **Otros activos en estado de venta**

Las cuentas de este subgrupo figurarán 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 nº 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 nº 7, “Activos en estado de venta”, con cargo a las respectivas cuentas del activo no corriente.

385. **Otros activos en estado de venta**

Bienes recibidos en la entidad como pago de deudas de terceros.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará**, en el momento del alta de los bienes con abono a la cuenta 433, “Derechos anulados”, que corresponda, a través de sus divisionarias, cuando los bienes se reciben para la anulación de derechos de cobro presupuestarios o a la cuenta representativa del crédito no presupuestario, en su caso.

b) Se **abonará**:

b.1) En el momento en el que se produzca su enajenación o disposición por otra vía, con cargo generalmente a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

b.2) En el momento en el que se decida su incorporación al activo no corriente con cargo a la cuenta que corresponda en función de su naturaleza.

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 productos en curso**

394. **Deterioro de valor de productos semiterminados**

395. **Deterioro de valor de productos terminados**

396. **Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados**

397. **Deterioro de valor de activos construidos o adquiridos para otras entidades**

398. **Deterioro de activos en estado de venta**

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/.../397. **Deterioro de valor de...**

Importe de las pérdidas reversibles por deterioro de las existencias al cierre del ejercicio, 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 693, "Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta”.

b) Se **cargarán**, por la dotación efectuada en el ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793, "Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta".

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 cargo 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 6938, “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 7938, “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 que corresponda del subgrupo 38, “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 así como las cuentas con 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**

4000. Por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente

4001. Por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores

401. **Acreedores por obligaciones reconocidas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

4010. Por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente

4011. Por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores

Obligaciones a pagar a cargo de la entidad como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, "Acreedores y otras cuentas a pagar", salvo los acreedores presupuestarios, de importe significativo, derivados del capítulo de pasivos financieros que se incluirán en el epígrafe II, "Deudas a corto plazo", o en el epígrafe III, "Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo".

400. Acreedores por obligaciones reconocidas

4000. Por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente

Obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo.

Cuando las obligaciones reconocidas correspondan a operaciones con entidades del grupo, multigrupo o asociadas se contabilizarán en la cuenta 4010, "Acreedores por obligaciones reconocidas entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Ejercicio corriente".

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, 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.

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 periodificación de gastos presupuestarios", cuando al vencimiento de la obligación se expida el correspondiente acto de reconocimiento y liquidación.

a.6) La cuenta 634, "Ajustes negativos en la imposición indirecta", por el importe de la regularización anual.

b) Se **cargará** con abono a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", por el importe de los pagos efectuados en efectivo, o a la cuenta 579, "Formalización", por los pagos virtuales.

Su saldo acreedor, recogerá el importe de las obligaciones reconocidas pendientes de pago. El día 1 de enero, en el asiento de apertura, el saldo de esta cuenta en 31 de diciembre anterior aparecerá directamente, sin necesidad de ningún asiento, en la subcuenta 4001, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores".

4001. Por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores

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.

Su movimiento es el siguiente:

Se **cargará** con abono a:

1) Cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", por el importe de los pagos realizados en efectivo, o a la cuenta 579, "Formalización", por los pagos virtuales.

2) La cuenta 778, "Ingresos excepcionales", por el importe de las prescripciones que se hayan producido.

3) Las cuentas a las que se imputó el gasto presupuestario, por las obligaciones anuladas por causas distintas a la prescripción. Cuando la causa de la anulación sea un error de importe significativo se abonará a la cuenta 120, "Resultados de ejercicios anteriores".

Su saldo, acreedor, recogerá el total de obligaciones pendientes de pago correspondientes a ejercicios anteriores.

401. **Acreedores por obligaciones reconocidas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

4010. Por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente

4011. Por obligaciones reconocidas. Ejercicios anteriores

Operaciones reconocidas que corresponden a operaciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS

410. **Acreedores por IVA soportado**

411. **Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios**

416. **Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades**

418. **Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones**

419. **Otros acreedores no presupuestarios**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, “Acreedores y otras cuentas a pagar”.

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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** con cargo a la cuenta 472, "Hacienda Pública, IVA soportado", por el importe del IVA soportado y deducible en las adquisiciones.

b) Se **cargará** con abono a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, por el pago realizado a los acreedores.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe del IVA soportado que tiene la condición de deducible pendiente de pago a los acreedores.

411. **Acreedores por periodificación de gastos presupuestarios**

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones no vencidas en fin de ejercicio derivadas de gastos devengados o bienes y servicios efectivamente recibidos durante el mismo.

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”, o del grupo 2, “Activo no corriente”, representativas de los mismos.

b) Se **cargará** con abono a cuentas del subgrupo 40, "Acreedores presupuestarios", por la expedición del acto formal administrativo de reconocimiento y liquidación 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.

416. **Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades**

Recoge los anticipos recibidos para la construcción o adquisición de activos para otras entidades.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** por el importe del anticipo recibido con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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**

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones de pagar cantidades derivadas de ingresos presupuestarios previamente recaudados, como consecuencia de haberse dictado el correspondiente acuerdo de devolución.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará,** en el momento que se dicte el acuerdo de devolución de ingresos, con cargo a la cuenta 437, "Devolución de ingresos".

b) Se **cargará** con abono a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", por los pagos realizados.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes de pago por devolución de ingresos y otras minoraciones.

419. **Otros acreedores no presupuestarios**

Recoge el resto de acreedores no presupuestarios, no incluidos en las cuentas anteriores.

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.**

4300. Por derechos reconocidos. Ejercicio corriente

4301. Por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores

431. **Deudores por derechos reconocidos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**

4310. Por derechos reconocidos. Ejercicio corriente

4311. Por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores

433. **Derechos anulados**

4330. Derechos anulados por anulación de liquidaciones. Ejercicio corriente

4331. Derechos anulados por anulación de liquidaciones. Ejercicios anteriores

4332. Derechos anulados por insolvencias y otras causas. Ejercicio corriente

4333. Derechos anulados por insolvencias y otras causas. Ejercicios anteriores

4334. Derechos anulados por prescripción. Ejercicio corriente

4335. Derechos anulados por prescripción. Ejercicios anteriores

4336. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicio corriente

4337. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicios anteriores

4338. Derechos anulados por cobros en especie. Ejercicio corriente

4339. Derechos anulados por cobros en especie. Ejercicios anteriores

437. **Devolución de ingresos**

Derechos reconocidos a favor de la entidad, como consecuencia de la ejecución del presupuesto.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, "Deudores y otras cuentas a cobrar", salvo los deudores presupuestarios, de importe significativo, derivados del capítulo de activos financieros que se incluirán en el epígrafe IV, "Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas", o en el epígrafe V, "Inversiones financieras a corto plazo".

430. **Deudores por derechos reconocidos**

4300. Por derechos reconocidos. Ejercicio corriente

Cuenta deudora que recoge los derechos reconocidos durante el periodo de vigencia del presupuesto e imputados al mismo.

Cuando los derechos reconocidos correspondan a operaciones con entidades del grupo, multigrupo o asociadas se contabilizarán en las cuentas 4310, "Deudores por derechos reconocidos entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Ejercicio corriente".

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 constitución de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.

a.2) Cuentas del grupo 2, "Activo no corriente", por la enajenación de inmovilizado intangible, material, financiero, inversiones inmobiliarias, 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 constitución de fianzas y depósitos recibidos 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) Cuentas del subgrupo 94, "Ingresos por subvenciones", por el reconocimiento y recaudación del derecho derivado de subvenciones imputadas al patrimonio neto.

a.7) La subcuenta 2521, "Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento", a la cancelación anticipada.

a.8) 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.9) La cuenta 441, “Deudores por ingresos devengados” cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho.

a.10) La cuenta 639 “Ajustes positivos en la imposición indirecta”, por el importe de la regularización anual.

a.11) La cuenta 773, “Reintegros”, por el importe de los reintegros de pagos, salvo los que se deriven de errores de importe significativo que se registrarán en la cuenta 120, “Resultados de ejercicios anteriores”.

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 433, “Derechos anulados”, a través de sus divisionarias, por la regularización de los derechos anulados. Este asiento se hace a fin de ejercicio

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 esta cuenta a 31 de diciembre anterior, formará parte del saldo inicial de la subcuenta 4301, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores”. Esta operación se realizará directamente, sin necesidad de ningún asiento.

4301. Por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores

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.

Su movimiento es el siguiente:

Se **abonará** con cargo a:

1) Cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, por el cobro de los derechos reconocidos en ejercicios anteriores.

2) La cuenta 554, “Cobros pendientes de aplicación”, en el momento de la aplicación definitiva de aquellos ingresos aplicados transitoriamente en dicha cuenta.

3) La cuenta 433, “Derechos anulados”, por la regularización, en fin de ejercicio, de los derechos anulados, a través de sus divisionarias.

Su saldo, deudor, recogerá, después de la regularización, los derechos liquidados en ejercicios anteriores pendientes de cobro.

431. **Deudores por derechos reconocidos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

4310. Por derechos reconocidos. Ejercicio corriente

4311. Por derechos reconocidos. Ejercicios anteriores

Cuenta deudora que recoge el importe de los derechos reconocidos que corresponden a operaciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

433. **Derechos anulados**

4330. Derechos anulados por anulación de liquidaciones. Ejercicio corriente

4331. Derechos anulados por anulación de liquidaciones. Ejercicios anteriores

4332. Derechos anulados por insolvencias y otras causas. Ejercicio corriente

4333. Derechos anulados por insolvencias y otras causas. Ejercicios anteriores

4334. Derechos anulados por prescripción. Ejercicio corriente

4335. Derechos anulados por prescripción. Ejercicios anteriores

4336. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicio corriente

4337. Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicios anteriores

4338. Derechos anulados por cobros en especie. Ejercicio corriente

4339. Derechos anulados por cobros en especie. Ejercicios anteriores

Recoge las 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, por la anulación de derechos, en el ejercicio corriente, por anulación de liquidaciones.

a.2) La cuenta 120, “Resultados de ejercicios anteriores”, o bien la cuenta de balance a la que el ingreso presupuestario se hubiera imputado, por la anulación de liquidaciones de derechos reconocidos en ejercicios anteriores. En el caso que la operación tuviera poca importancia relativa, se podrá abonar con cargo a las cuentas de ingresos por naturaleza que correspondiese.

a.3) La cuenta 667, “Pérdidas de créditos incobrables”, por la anulación de derechos por insolvencias y por prescripción.

a.4) La cuenta 443, “Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento”, o la subcuenta 2521, “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.5) La cuenta o cuentas de balance representativas del bien o bienes recibidos, por anulación de los derechos por cobros en especie.

a.6) La cuenta 651, “Subvenciones”, por la anulación de derechos por condonación de los mismos.

b) Se **cargará** con abono a:

b.1) La cuenta 430, “Deudores por derechos reconocidos”, a 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, 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.

437. **Devolución de ingresos**

Recoge el importe de las devoluciones de ingresos dictadas durante el ejercicio

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará** con abono a la cuenta 418, "Acreedores por devolución de ingresos", por el importe de las devoluciones de ingresos dictadas durante el ejercicio.

b) Se **abonará**, por su saldo, con cargo a la cuenta 433, "Derechos anulados", 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 dictadas en el ejercicio.

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS

440. **Deudores por IVA repercutido**

441. **Deudores por ingresos devengados**

442. **Deudores por servicio de recaudación**

443. **Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento**

446. **Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar**

449. **Otros deudores no presupuestarios**

Figurarán en el activo corriente del balance, en el epígrafe III, "Deudores y otras cuentas a cobrar".

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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará** con abono a la cuenta 477, "Hacienda Pública, IVA repercutido", por el importe del IVA repercutido en la entrega de bienes o prestación de servicios.

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.

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 subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente".

442. **Deudores por servicio de recaudación**

Esta cuenta recoge los 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) Se **cargará**, por el nacimiento del crédito a favor de la entidad, con abono a las cuentas que correspondan según la naturaleza de los ingresos.

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 la cuentas 430, "Deudores por derechos reconocidos".

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará**:

a.1) con abono a la subcuenta 2521, "Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento", por el traspaso del largo al corto plazo.

a.2) por la anulación del derecho presupuestario, con abono a las subcuentas 4336, "Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicio corriente", y 4337, "Derechos anulados por aplazamiento y fraccionamiento de pago. Ejercicios anteriores".

b) Se **abonará**, en el ejercicio del vencimiento del derecho a cobrar o, a la cancelación anticipada del mismo, con cargo a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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.

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 subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente".

449. **Otros deudores no presupuestarios**

Recoge el resto de deudores no presupuestarios no incluidos en las cuentas anteriores.

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**

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**

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.

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 cobrar".

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.

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, a fin de ejercicio, de los derechos anulados.

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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** con cargo a:

a.1) La cuenta 452, “Entes públicos, por derechos a cobrar”, 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 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 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 la regularización de los derechos anulados por devolución de ingresos.

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”.

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, así como por la anulación de derechos en especie, en el momento de registrarse dicha anulación.

b.2) La cuenta 451, “Derechos anulados por recursos de otros entes públicos”, por la anulación de derechos reconocidos por recursos de otros entes públicos.

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”.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** con cargo a:

a.1) La cuenta 452, “Entes públicos, por derechos a cobrar”, por el importe de la recaudación de los derechos, así como por la anulación de derechos en especie, en el momento de registrarse dicha anulación.

a.2) Cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, por los cobros por reintegros de los entes públicos a los que se administran recursos.

a.3) La cuenta 554, “Cobros pendientes de aplicación”, por la aplicación definitiva de los reintegros de entes públicos a los que se administren recursos.

b) Se **cargará** con abono a:

b.1) La cuenta 455, “Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago”, por el importe de las devoluciones de recursos de otros entes públicos pagadas durante el ejercicio.

b.2) La cuenta 456, “Entes públicos, c/c efectivo”, por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuales se les haya efectuado entregas a cuenta de dicha recaudación.

b.3) Cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, por el importe de la recaudación líquida correspondiente a entes públicos a los cuales no se les han efectuado ingresos a cuenta, en el momento de efectuar su pago.

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.

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 cuenta 451, “Derechos anulados por recursos de otros entes públicos”, 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 cobrar".

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".

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".

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.

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 a 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**

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".

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 cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, por las devoluciones pagadas.

Su saldo, acreedor, recogerá el importe de las obligaciones pendientes por devolución de recursos de otros entes públicos.

46. PERSONAL

460. **Anticipos de remuneraciones**

465. **Remuneraciones pendientes de pago**

Saldos con personas que prestan sus servicios a la entidad y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

460. **Anticipos de remuneraciones**

Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la entidad.

Cualesquiera otros anticipos, que tengan la consideración de préstamos al personal, se incluirán en la cuenta 544, “Créditos a corto plazo al personal”, o en la cuenta 254, “Créditos a largo plazo al personal”, según el plazo de vencimiento.

Figurará en el activo del balance, en el epígrafe III, “Deudores y otras cuentas a cobrar”.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará** al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”.

b) Se **abonará** al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a las cuentas del subgrupo 64, “Gastos de personal y prestaciones sociales”, que correspondan.

465. **Remuneraciones pendientes de pago**

Débitos de la entidad al personal por los conceptos citados en las cuentas 640, “Sueldos y salarios”, y 641, “Indemnizaciones”.

Figurará en el pasivo del balance, en el epígrafe IV, “Acreedores y otras cuentas a pagar”.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas del subgrupo 64, “Gastos de personal y prestaciones sociales”.

b) Se **cargará** cuando se paguen las remuneraciones, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

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**

472. **Hacienda Pública, 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**

4761. Seguridad Social

4762. Mutualidades

4763. Otros organismos de Previsión Social, acreedores

477. **Hacienda Pública, 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”.

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 cuenta 472, “Hacienda Pública, IVA soportado”.

b) Se **abonará** con cargo a la cuenta 477, “Hacienda Pública, 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".

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".

Su movimiento es el siguiente:

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 477, "Hacienda Pública 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 cuenta 477, "Hacienda Pública IVA repercutido". Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, "Hacienda Pública, 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".

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 cuenta 477, "Hacienda Pública, 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.

a) Se **abonará**, por las retenciones practicadas, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo, generalmente, a la cuenta 579, "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".

Funcionará a través de sus divisionarias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** con cargo a:

a.1) Generalmente, la cuenta 579, "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 el correspondiente texto legal.

Figurará en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe IV, "Acreedores y otras cuentas a pagar".

Su movimiento es el siguiente:

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 472, “Hacienda Pública, 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 cuenta 472, “Hacienda Pública, IVA soportado”. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, “Hacienda Pública, IVA repercutido”, el importe del mismo se abonará a la subcuenta 4750, “Hacienda Pública, acreedor por IVA”.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACION

480. **Gastos anticipados**

485. **Ingresos anticipados**

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 IV, “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

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”.

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 al ejercicio posterior.

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 CREDITOS

490. **Deterioro de valor de créditos**

4900. Deterioro de valor de créditos por derechos reconocidos

4901. Deterioro de valor de créditos por derechos reconocidos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas

4902. Deterioro de valor de créditos de otros deudores

Correcciones por deterioro del 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.

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 697, “Pérdidas por deterioro de créditos”, a través de la subcuenta que corresponda.

   b) Se **cargará**, igualmente al final del ejercicio, por la dotación realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 797, “Reversión del deterioro de créditos,” a través de la subcuenta que corresponda.

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 cuenta 697, “Pérdidas por deterioro de créditos”, a través de la subcuenta que corresponda.

   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 797, “Reversión del deterioro de créditos”, a través de la subcuenta que corresponda.

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**

505. **Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo**

506. **Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas**

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.

Su movimiento es el siguiente según se hayan clasificado, en el momento de su emisión, en la categoría de “Pasivos financieros al coste amortizado” o en “Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados”.

1. Obligaciones y bonos al 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”, o con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, si la emisión tuviera que imputarse al presupuesto.

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

b.2) A la amortización de los valores, por su valor contable, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, por el importe a reembolsar. Si la emisión no se imputó al presupuesto, se cargará, 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 al coste amortizado”, o se abonará a la subcuenta 7655, “Beneficios en pasivos financieros al 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”, ó 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.

2. Obligaciones y bonos 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”, o con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, si la emisión tuviera que imputarse al presupuesto.

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, por el importe a reembolsar.

Si la emisión no se imputó al presupuesto, se cargará, por el importe a reembolsar, con abono a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, por el efectivo de la emisión, y a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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”, ó 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 **cargará** con cargo o abono, respectivamente, a la subcuenta 6640, “Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados”, y a la subcuenta 7640, “Beneficios en instrumentos 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.

505. **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.

El contenido y movimiento de esta cuenta es análogo al señalado para la cuenta 500, "Obligaciones y bonos a corto plazo”.

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.

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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, "Diferencias positivas de cambio", ó 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.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

510. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas**

511. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

512. **Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

513. **Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

514. **Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

515. **Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

516. **Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables**

517. **Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

518. **Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

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”.

510. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas**

Las contraídas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 520, “Deudas a corto plazo con entidades de crédito”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

511. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, “Activo no corriente”, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 523, “Proveedores de inmovilizado a corto plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

512. **Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

Deudas con vencimiento no superior a un año con entidades del grupo, multigrupo y asociadas 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 nº 6, “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 524, “Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

513. **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.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 510, “Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas”.

514. **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 análogo al de la cuenta 528, “Intereses a corto plazo de otras deudas”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

515. **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 es análogo al de la cuenta 522, “Deudas a corto plazo transformables en subvenciones”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

516. **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.

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.

517. **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 análogo al de la cuenta 560, “Fianzas recibidas a corto plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

518. **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 análogo al de la cuenta 561, “Depósitos recibidos a corto plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS

520. **Deudas a corto plazo con entidades de crédito**

521. **Deudas a corto plazo**

522. **Deudas a corto plazo transformables en subvenciones**

523. **Proveedores de inmovilizado a corto plazo**

524. **Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo**

526. **Pasivos por derivados financieros a corto plazo**

5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura

5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo

5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura

5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras

527. **Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito**

528. **Intereses a corto plazo de otras deudas**

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.

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", o a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente" si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

a.2) Por el valor razonable del pasivo asumido con cargo a la cuenta 651, "Subvenciones".

a.3) Con cargo a la subcuenta 6620, "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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

b.2) Por el importe cancelado, con abono a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", o a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente", si la amortización tuviera que imputarse al presupuesto.

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", ó 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 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”.

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** por las cantidades percibidas con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”

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 cuentas del subgrupo 40, “Acreedores presupuestarios”.

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”, ó 942, “Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras”, o a cuentas del subgrupo 75, “Transferencias y subvenciones”.

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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”.

b) Se **cargará** por la cancelación total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 nº 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 nº 10, “Coberturas contables” el derivado 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras

Su movimiento es análogo al de la subcuenta 5266, utilizando como contrapartida la subcuenta 6621, "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.

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 6620, "Intereses de deudas con entidades de crédito".

b) Se **cargará**, cuando se produzca el vencimiento de los intereses, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

Al mismo tiempo, se abonará la cuenta 768, "Diferencias positivas de cambio", ó 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 6621, "Intereses de otras deudas".

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas

5300. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo de derecho público

5301. Participaciones a corto plazo en sociedades públicas

5302. Participaciones a corto plazo en entes públicos de derecho privado

5303. Participaciones a corto plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas

531. **Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

532. **Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

535. **Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

536. **Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

537. **Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

538. **Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

539. **Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

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 24, “Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”.

530. **Participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas**

Inversiones en derechos sobre el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que se vayan a extinguir en un plazo no superior a un año.

Funcionará a través de sus divisionarias:

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará**:

a.1) Con abono a la divisionaria correspondiente de la cuenta 240, “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo multigrupo y asociadas”, por su traspaso a corto plazo cuando se haya acordado la extinción de la participación.

a.2) 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 la baja del activo, con cargo a la cuenta del subgrupo 43, “Deudores presupuestarios”, que corresponda y, si existen desembolsos pendientes, con cargo a la cuenta 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 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”.

531. **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.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 541, “Valores representativos de deuda a corto plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

532. **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, así como las subvenciones reintegrables concedidas con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 542, “Créditos a corto plazo”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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 análogo al de las cuentas 546, “Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda”, y 547, “Intereses a corto plazo de créditos”, utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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 análogo al de la cuenta 545, "Dividendo a cobrar", utilizando en la contrapartida las cuentas relativas a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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 análogo al de la cuenta 565, "Fianzas constituidas a corto plazo".

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 análogo al de la cuenta 566, "Depósitos constituidos a corto plazo".

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 análogo al de la cuenta 549, "Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo".

54. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

540. **Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio**

541. **Valores representativos de deuda a corto plazo**

542. **Créditos a corto plazo**

5420. Otros créditos a corto plazo

5421. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado

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**

Inversiones financieras, cualesquiera que sea su forma de instrumentación, cuyo vencimiento o fecha esperada de enajenación no sea superior a un año, no relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, excepto aquellas 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 25, "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.

Su movimiento es el siguiente según se hayan clasificado en "Activos financieros disponibles para la venta" o en "Activos fiancieros a valor razonable con cambios en resultados"

1. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta

a) Se **cargará**:

a.1) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

a.3) Cuando se haya acordado la enajenación de la participación, con abono a la cuenta 250, "Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio", por su traspaso a corto plazo.

a.4) En caso de deterioro, por las variaciones negativas del valor razonable imputadas previamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 902, "Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta".

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 a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 al coste”, o se abonará la subcuenta 7651, “Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al 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 6964, “Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de 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”.

2. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados

a) Se **cargará** a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados”, y 6640, “Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados”.

c) Se **abonará** por las enajenaciones, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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.

Su movimiento es el siguiente según se hayan clasificado en “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento”, “Activos financieros disponibles para la venta” o en “Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados”

1. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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.

b) Se **abonará** por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”. Al mismo tiempo, en caso de enajenación, se cargará la subcuenta 6650, “Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado”, o se abonará la subcuenta 7650, “Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado”, por los posibles resultados, negativos o positivos, respectivamente, derivados de la operación.

c) Se **cargará o abonará** con abono o cargo a las cuentas 768, “Diferencias positivas de cambio”, ó 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.

2. 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente".

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles a la suscripción o compra, con abono a la subcuenta 4000 “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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) 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** por la amortización, enajenación o baja del activo de los valores, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

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”, ó 768, “Diferencias positivas de cambio”, según su signo, y la parte correspondiente a los intereses devengados.

3. Valores representativos de deuda 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 c**on cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, por la enajenación o amortización de los valores.

c) Se **cargará o abonará**, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las subcuentas 7640, “Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados”, y 6640, “Pérdidas en instrumentos 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”, ó 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.

Se incluirán las subvenciones reintegrables.

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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, o a las cuentas de inmovilizado correspondientes, en el caso de créditos que deban figurar en la subcuenta 5421, “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 nº 8, “Activos financieros”.

a.2) Por los costes de transacción directamente atribuibles, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, y a la cuenta 667, “Pérdidas de créditos incobrables”, 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 nº 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, a la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses devengados 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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”, ó 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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**, a la formalización, con abono, a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente", o a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **abonará**, a la recuperación o traspaso de los fondos, con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente", o a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

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.

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 540, "Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio".

b) Se **cargará**, por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente" ó a 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 NO BANCARIAS

554. **Cobros pendientes de aplicación**

555. **Pagos pendientes de aplicación**

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".

Su movimiento, con carácter general, es el siguiente:

a) Se **abonará** con cargo a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", por la realización de los cobros.

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".

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.

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 26, "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 subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente", o a cuentas del subgrupo 57, "Efectivo y activos líquidos equivalentes", si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **cargará** con abono a:

b.1) La subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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.

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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, o a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **cargará**, a la cancelación, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, o a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **abonará** con cargo a:

b.1) La subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”, o a cuentas del subgrupo 57, “Efectivo y activos líquidos equivalentes”, si la operación no tuviera que imputarse al presupuesto.

b) Se **abonará**, a la cancelación, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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, “Gastos financieros”.

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”.

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, “Ingresos financieros”.

57. EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES

570. **Caja, euros**

571. **Caja, moneda extranjera**

572. **Bancos e instituciones de crédito, euros**

573. **Bancos e instituciones de crédito, moneda extranjera**

577. **Activos líquidos equivalentes al efectivo**

579. **Formalización**

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance en el epígrafe VII, “Efectivo y otros activos líquidos equivalentes”.

570/571. **Caja**

Disponibilidades de medios líquidos en caja.

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.

572/573. **Bancos e instituciones de crédito**

Saldos a favor de la entidad en cuentas, de disponibilidad inmediata, abiertas 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, con abono a la cuenta que haya de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que da lugar al cobro.

b) Se **abonará** por la disposición total o parcial del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, de acuerdo con la naturaleza de la operación que provoca el 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 inferior a 3 meses
- Son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo sin incurrir en penalizaciones significativas
- Están sujetas a un riesgo poco significativo 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 las cuentas 572, “Bancos e instituciones de crédito, euros”, o 573, “Bancos e instituciones de crédito, moneda extranjera”, o a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 las cuentas 572, “Bancos e instituciones de crédito, euros” o 573, “Bancos e instituciones de crédito, moneda extranjera”, o a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, si la operación tuviera que imputarse al presupuesto.

579. **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.

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**

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”.

59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

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

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

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

596. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo**.

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

598. **Deterioro de valor de créditos 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.

593. 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.

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 que correspondan del subgrupo 696 “Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda”.

b) Se **cargará,** con abono a:

b.1) Las subcuentas que correspondan del subgrupo 796, “Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda”, 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

594. **Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de 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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6965, "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 7965, "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 cuenta 531, "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.

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

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos a corto plazo concedidos 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 6970, "Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

b) Se **cargará,** cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro o cuando se den de baja los saldos de los créditos correspondientes, con abono a la subcuenta 7970, "Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

596. **Deterioro de valor de participaciones en el patrimonio neto a corto plazo**

Correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones a corto plazo en entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** por el importe del deterioro estimado, con cargo a la subcuenta 6964, "Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades".

b) Se **cargará** con abono a la subcuenta 540, "Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio", cuando se enajenen o den de baja las participaciones.

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.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 594, "Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas", utilizando como contrapartida

las subcuentas 6966, “Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades”, y 7966, “Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades”.

598. **Deterioro de valor de créditos a corto plazo**

Correcciones valorativas por deterioro del valor de créditos a corto plazo concedidos a entidades que no son del grupo, multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 595, “Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, utilizando como contrapartida las subcuentas 6971, “Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades”, y 7971, “Reversión del deterioro de créditos a otras entidades”.

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 orientativas, 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**

606. **Descuentos sobre compras por pronto pago**

607. **Trabajos realizados por otras entidades**

608. **Devoluciones de compras y operaciones similares**

609. **"Rappels" por compras**

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.

Comprenden 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.

606. **Descuentos sobre compras por pronto pago**

Descuentos y asimilados que le concedan a la entidad sus proveedores, por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará**, por los descuentos y asimilados concedidos, por pronto pago, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 43, “Deudores presupuestarios”.

b) Se **cargará**, por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, “Resultado del ejercicio”.

608. **Devoluciones de compras y operaciones similares**

Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento en las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará**, por el importe de las compras que se devuelvan y, en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, “Acreedores presupuestarios”.

b) Se **cargará,** por su saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, “Resultado del ejercicio”.

609. **"Rappels" por compras**

Descuentos y similares que le sean concedidos a la entidad, por haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará** por los "rappels" que correspondan a la entidad, concedidos por los acreedores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 43, “Deudores presupuestarios”.

b) Se **cargará**, por el saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, “Resultado del ejercicio”.

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**

6210. Terrenos y bienes naturales

6211. Construcciones

6212. Infraestructuras

6213. Bienes del patrimonio histórico

6214. Maquinaria, utillaje, instalaciones técnicas y otras instalaciones

6215. Mobiliario

6216. Equipos para procesos de información

6217. Otro inmovilizado material

6218. Cánones

6219. Propiedad intelectual

622. **Reparaciones y conservación**

6220. Terrenos y bienes naturales

6221. Construcciones

6222. Infraestructuras

6223. Bienes del patrimonio histórico

6224. Maquinaria y utillaje

6225. Instalaciones técnicas y otras instalaciones

6226. Mobiliario

6227. Equipos para procesos de información y aplicaciones informáticas

6228. Otro inmovilizado material

6229. Inversiones inmobiliarias

623. **Servicios de profesionales independientes**

624. **Transportes**

625. **Primas de seguros**

626. **Servicios bancarios y similares**

627. **Publicidad, propaganda y relaciones públicas**

628. **Suministros**

6280. Energía eléctrica

6281. Agua

6282. Gas

6283. Combustibles

6289. Otros suministros

629. **Comunicaciones y otros servicios**

6290. Material de oficina

6291. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones

6292. Limpieza y aseo

6293. Seguridad

6294. Locomoción y gastos de estancia

6295. Comunicaciones telefónicas, informáticas y telemáticas

6296. Otras comunicaciones

6299. 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 de la entidad”, 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 649, “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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

Simultáneamente, se abonará la cuenta 472, “Hacienda Pública, IVA soportado”, a través de sus divisionarias, con cargo a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente”.

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 prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará**, por el importe de la regularización anual, con cargo a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente".

Simultáneamente, se cargará la cuenta 472, "Hacienda Pública IVA soportado", a través de sus divisionarias, con abono a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 de la entidad**

643. **Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones**

645. **Prestaciones sociales**

649. **Otros gastos sociales**

6490. Formación y perfeccionamiento del personal

6491. Acción social

6492. Seguros

6499. Otros gastos 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 subcuenta 4000, "Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente", por el reconocimiento de la obligación.

640. **Sueldos y salarios**

Remuneraciones fijas y eventuales satisfechas 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 de la entidad**

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.

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”.

649. **Otros gastos sociales**

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal, o voluntariamente por la entidad.

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

650. **Transferencias**

651. **Subvenciones**

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.

Su movimiento es el siguiente:

Se **cargará** con abono a:

1) Generalmente, cuentas del subgrupo 40, “Acreedores presupuestarios”, en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para el reconocimiento de la obligación presupuestaria.

2) 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.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 650, “Transferencias”.

66. GASTOS FINANCIEROS

661. **Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas**

662. **Intereses de deudas**

6620. Intereses de deudas con entidades de crédito

6621. Intereses de otras deudas

6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura

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

664. **Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable**

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

6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta

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 al coste amortizado o al coste**

6650. Pérdidas en inversiones financieras al coste amortizado

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

6655. Pérdidas en pasivos financieros al 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 al 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 al 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**

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**:

1) 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.

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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**:

1) 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”.

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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**:

1) 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”.

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con abono a la subcuenta 4010, “Acreedores por obligaciones reconocidas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Ejercicio 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 instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Se **cargará**:

1) Por la disminución en el valor razonable de los activos financieros clasificados en esta categoría con abono a la cuenta 540, "Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio".

   Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1 de la norma de valoración 10ª "Coberturas contables", se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos cubiertos con abono a la cuenta representativa de dichos activos.

2) Por el incremento en el valor razonable de los pasivos financieros clasificados en esta categoría con abono a la correspondiente cuenta del pasivo.

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".

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 **cargará**:

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", 2530, "Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura", 5260, "Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura", ó 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 cuenta 911, "Imputación de pérdidas por coberturas".

66459. De transacciones previstas que no se produzcan

Se **cargará** con abono a la cuenta 911 "Imputación de pérdidas por coberturas" 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”, 2531, “Activos por otros derivados financieros a largo plazo”, 5261, “Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo” ó 5431, “Activos por otros derivados financieros a corto plazo”.

665. **Pérdidas en instrumentos financieros al coste amortizado o al 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”, 25, “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”, 24, “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 433 “Derechos anulados”, 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 subcuenta 4000, “Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio 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**

674. **Pérdidas procedentes de activos en estado de venta**

676. **Otras pérdidas de gestión ordinaria**

678. **Gastos excepcionales**

670 / 671 / 672 / 674. **Pérdidas procedentes de. . .**

Pérdidas producidas en general por la enajenación del inmovilizado intangible, material, las inversiones inmobiliarias, y los activos en estado de venta, o por la baja en inventario total o parcial como consecuencia de pérdidas por 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", ó 22, “Inversiones inmobiliarias”, ó 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”.

A título enunciativo se indican los siguientes: sanciones y multas, los producidos por inundaciones y otros accidentes, incendios, indemnizaciones a terceros, pérdida o reducción de fianzas constituidas etc.

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

680 / 681 / 682. **Amortización de inmovilizado . . .**

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material por su utilización y por las inversiones inmobiliarias.

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 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 construcción

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

6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación

6931. Pérdidas por deterioro de mercaderías

6932. Pérdidas por deterioro de materias primas

6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos

6937. Pérdidas por deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades

6938. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta

696. **Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda**

6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo de derecho público

6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades públicas

6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en entes públicos de derecho privado

6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas

6964. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto de otras entidades

6965. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas

6966. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades

697. **Pérdidas por deterioro de créditos**

6970. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas

6971. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades

690 / 691 / 692. **Pérdidas por deterioro de. . .**

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible, en el material y en las inversiones inmobiliarias.

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”, y 292, “Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias” respectivamente.

693. **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 6938, “Pérdidas 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 6938, “Pérdidas 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 y valores representativos de deuda**

Corrección valorativa por deterioro del valor de participaciones en el patrimonio neto y 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”, y con abono a la cuenta 250, “Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio”, y 540, “Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio”, en caso de deterioro de activos financieros disponibles para la venta.

697. **Pérdidas por deterioro de créditos**

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 24, “Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, 25, “Otras inversiones financieras a largo plazo”, 53, “Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo,

multigrupo y asociadas", y 54, "Inversiones financieras a corto plazo", 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.

Nota: Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, "Deterioro de valor de créditos", la definición y el movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

Comprende los recursos de la entidad derivados del ejercicio de sus competencias, 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 construidos o adquiridos para otras entidades", y 71, "Variación de existencias", son orientativas, 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 movimiento 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".

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**

706. **Descuentos sobre ventas por pronto pago**

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

708. **Devoluciones de ventas y operaciones similares**

709. **"Rappels" sobre ventas**

700 / 701 / 702 / 703 / 704. **Ventas de. . .**

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la entidad, sujeto de la contabilidad, mediante precio.

Se **abonarán**, por el importe de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 43, "Deudores presupuestarios".

705. **Prestaciones de servicios**

Recoge los ingresos derivados de la prestación de servicios en régimen de derecho privado, excluyéndose, por tanto, aquellos 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".

706. **Descuentos sobre ventas por pronto pago**

Descuentos y asimilados que conceda la entidad a sus deudores por pronto pago, no incluidos en factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará** por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, "Acreedores presupuestarios".

b) Se **abonará**, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, "Resultado del ejercicio".

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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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.

708. **Devoluciones de ventas y operaciones similares**

Remesas devueltas por deudores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido.

En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará**, por el importe de las ventas devueltas y en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43, “Deudores presupuestarios”.

b) Se **abonará**, por su saldo, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129, "Resultado del ejercicio".

709. **"Rappels" sobre ventas**

Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará**, por los "rappels" que correspondan o sean concedidos a los deudores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 40, "Acreedores presupuestarios".

b) Se **abonará**, por el saldo, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129, "Resultado del ejercicio".

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

710. **Variación de existencias de productos 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, “Productos 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

73. IMPUESTOS INDIRECTOS

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.

Se **abonarán**, por el importe de los impuestos devengados, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente".

739. **Otros impuestos**

Recoge los impuestos indirectos establecidos por la entidad.

74. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y CONTRIBUCIONES ESPECIALES

740. **Tasas**

741. **Precios públicos**

744. **Contribuciones especiales**

El movimiento de las cuentas de este subgrupo es el siguiente:

Se **abonarán**, por el importe de la tasa, precio público o contribución especial, según proceda, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente".

740. **Tasas**

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, así como consecuencia de la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público.

741. **Precios públicos**

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.

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.

75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

750. **Transferencias**

751. **Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio**

752. **Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas**

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

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

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

755. **Subvenciones para gastos financieros del ejercicio**

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

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:

1) Generalmente, la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente", en el momento en que surja el derecho a la percepción de la transferencia.

2) 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:

1) Generalmente, la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente", en el momento en que surja el derecho a la percepción de la subvención

2) 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**, por el importe de la imputación de la subvención 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**, por el importe de la imputación de la subvención 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. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados

7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta

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 al coste amortizado o al coste**

7650. Beneficios en inversiones financieras al coste amortizado

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

7655. Beneficios en pasivos financieros al 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 al coste amortizado

7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas al 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, por los dividendos con vencidos, y a la cuenta 545, “Dividendo a cobrar”, por los dividendos no vencidos y con vencimiento no superior a un año.

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:

Se **abonará**:

1) Al devengo de los intereses, con cargo a las cuentas correspondientes de los subgrupos 25, “Otras inversiones financieras a largo plazo”, o 54, “Inversiones financieras a corto plazo”, según proceda.

2) Por el importe de los intereses devengados y vencidos en el ejercicio, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”.

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.

Funcionará a través de sus divisionarias.

Se **abonará**, al devengo de los intereses, con cargo, generalmente, a las cuentas 257, “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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 24, “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 instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados

Se **abonará**:

1) Por el aumento en el valor razonable de los activos financieros clasificados en esta categoría con cargo a la cuenta 540, “Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio”.

Asimismo, en el caso previsto en el primer párrafo del apartado 5.2.1. de la norma de reconocimiento y valoración 10ª “Coberturas contables”, se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos cubiertos con cargo a la cuenta representativa de dichos activos.

2) Por la disminución en el valor razonable de los pasivos financieros clasificados en esta categoría con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

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".

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 **abonará**:

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", 2530, "Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura", 5260, "Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura", ó 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 cuenta 811, "Imputación de beneficios por cobertura".

76459. De transacciones previstas que no se produzcan

Se **abonará** con cargo a la cuenta 811, "Imputación de beneficios por cobertura", 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", 2531,"Activos por otros derivados financieros a largo plazo", 5261, "Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo", ó 5431,"Activos por otros derivados financieros a corto plazo".

765. **Beneficios en instrumentos financieros al coste amortizado o al 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", 25, "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”, 24, “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 periodo ejecutivo, así como los de declaración extemporánea.

Se **abonará**, por el importe de los ingresos devengados, con cargo a la subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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. **Reintegros**

774. **Beneficios procedentes de activos en estado de venta**

776. **Ingresos por arrendamientos**

777. **Otros ingresos**

778. **Ingresos excepcionales**

770 / 771 / 772 / 774. **Beneficios procedentes de. . .**

Beneficios producidos, en general, en la enajenación de inmovilizado intangible, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias y 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:

1) La subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente”, por el beneficio obtenido en la enajenación.

2) Las cuentas de los subgrupos 20, “Inmovilizaciones intangibles”, 21, “Inmovilizaciones materiales”, 22, “Inversiones inmobiliarias”, o 38, “Activos en estado de venta”, en el momento de la reclasificación.

773. **Reintegros**

Recoge el importe de los reintegros de pagos derivados de gastos económicos y que, de acuerdo con la normativa aplicable, se deban imputar al presupuesto de ingresos de la entidad.

Aquellos reintegros derivados de errores, de importe significativo, producidos en ejercicios anteriores 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 subcuenta 4300, “Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio 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 740, "Tasas".

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 773, “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 análogo al señalado para la cuenta 773, “Reintegros”.

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, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes, los derivados de la prescripción de obligaciones, 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**

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”.

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 de existencias y otros activos en estado de venta**

7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación

7931. Reversión del deterioro de mercaderías

7932. Reversión del deterioro de materias primas

7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos

7937. Reversión del deterioro de activos construidos o adquiridos para otras entidades

7938. 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

7959. Exceso de otras provisiones

796. **Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda**

7960. Reversión del deterioro de participaciones en entidades del grupo de derecho público

7961. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades públicas

7962. Reversión del deterioro de participaciones en entes públicos de derecho privado

7963. Reversión del deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas

7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas

7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades

797. **Reversión del deterioro de créditos**

7970. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas

7971. Reversión del deterioro de créditos a otras entidades

799. **Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material**

790 / 791 / 792. **Reversión del deterioro del inmovilizado...**

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible, del material y de las inversiones inmobiliarias, 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”, y 292, “Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias”.

793. **Reversión del deterioro de existencias y de 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 7938, “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 existencias y otros activos en estado de venta”.

La definición y el movimiento de la subcuenta 7938, “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 y valores representativos de deuda**

Corrección valorativa, por la recuperación del valor de participaciones en el patrimonio neto y 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”.

797. **Reversión del deterioro de créditos**

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24, “Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, 25, “Otras inversiones financieras a largo plazo”, 53, “Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, y 54, “Inversiones financieras a corto plazo” 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**

Recoge, durante el ejercicio, las pérdidas en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración nº 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", 2530, "Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura", 5260, "Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura", ó 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**

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará**:

a.1) Con abono a la subcuenta 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.

a.2) 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 VALORACION 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 nº 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

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras

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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **cargará** 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".

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 subcuenta que

corresponda de las cuentas 240, “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, ó 530, “Participaciones a corto plazo en entidades del grupo, 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 activos financieros.

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**

Recoge, durante el ejercicio, los beneficios en instrumentos de cobertura que deban imputarse al patrimonio neto, según establece la norma de reconocimiento y valoración nº 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", 2530, "Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura", 5260, "Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura", ó 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**

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonará**:

a.1) Con cargo a la subcuenta 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.

a.2) 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 VALORACION 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 nº 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**

941. **Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos**

942. **Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras**

940/941/942 **Ingresos de subvenciones para…**

Subvenciones recibidas en un ejercicio y no imputadas al resultado económico patrimonial del mismo, de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración nº 18, "Transferencias y subvenciones".

Su movimiento es el siguiente:

a) Se **abonarán** por la subvención recibida con cargo, generalmente, a la subcuenta 4300, "Deudores por derechos reconocidos. Ejercicio corriente", o la cuenta que corresponda, si la subvención fuera en especie, o en su caso, 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 165, "Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas" o a la cuenta 515, "Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas".

b) Se **cargarán**, 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 nº 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 las cuentas 240, “Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas”, ó 530, “Participaciones a corto plazo en entidades del grupo, 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 y valores representativos de deuda”.

b) Se **cargará**, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133, “Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta”.