

## I. DISPOSICIONES GENERALES

### MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD

**3781** *Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.*

Con la entrada en vigor del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, se pone a disposición de estos sujetos contables un marco de información financiera útil, en sintonía con el Plan General de Contabilidad y, en consecuencia, con las normas internacionales de información financiera, cuya aplicación sistemática permitirá que los aportantes de fondos, beneficiarios y otros interesados en la actividad desarrollada por estas entidades, puedan conocer la imagen fiel de su patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio.

Las normas de adaptación aprobadas en el año 2011, en vigor para los ejercicios económicos que comiencen a partir del 1 de enero de 2012, tienen la misma estructura que el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de que, por economía de medios, en su momento se considerase oportuno recoger únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que más estrechamente están relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

En coherencia con la técnica de normalización seguida, el artículo 5 del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, señala que en todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación, las entidades sin fines lucrativos deben aplicar el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del citado real decreto.

En este contexto, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro, la Disposición final primera del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, habilita al ICAC para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, considerando la regulación específica aprobada.

La presente Resolución viene a dar cumplimiento al citado mandato. A tal efecto, el ICAC ha elaborado el texto refundido que se incluye como anexo I, con sometimiento, como no podía ser de otra forma, a los criterios aprobados por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, incorporando al mismo tiempo todos los criterios del Plan General de Contabilidad que resultan de aplicación común a las empresas y a estas entidades.

En definitiva, esta Resolución recoge íntegramente ambos textos, sin innovación alguna ni modificación de lo previsto en las citadas normas, sin perjuicio de las adaptaciones que en determinados casos han sido necesarias en función de la propia naturaleza jurídica de las entidades a las que va dirigida. En este sentido, en la labor de compilación se ha prestado especial cuidado en identificar los aspectos que si bien están contemplados en el Plan General de Contabilidad, por ejemplo, las operaciones con instrumentos de patrimonio propio o los instrumentos financieros compuestos, no tienen cabida en este tipo de entidades.

Del mismo modo, tampoco se ha incluido la regulación en materia de combinaciones de negocios, bien por considerar que su aplicación a estas entidades no está prevista en su regulación sustantiva, como por ejemplo las operaciones de fusión o escisión, o bien por carecer de relevancia en su operativa diaria como sería el caso de la adquisición de un negocio en virtud de una compraventa, sin perjuicio de que la entidad deba aplicar lo dispuesto a tal efecto para las empresas en el supuesto de que la operación se produjese.

El Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos, al igual que las normas de adaptación del año 1998, tiene como destinatario las citadas entidades, siendo de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras entidades puedan quedar incluidas obligatoriamente dentro de su ámbito de aplicación si la correspondiente norma sustantiva así lo dispone.

En este sentido, sería deseable que si la respectiva norma reguladora impone la obligación de llevar una contabilidad que exprese la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, el registro, valoración y presentación de las operaciones en las cuentas anuales se realizase sobre la base de la integridad de los criterios que ahora se aprueban, desaconsejándose, en consecuencia, una aplicación «a la carta».

Por todo lo anterior, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la Disposición final primera del Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, dicta la siguiente Resolución:

*Norma primera. Aprobación del Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.*

Se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos, cuyo texto se inserta a continuación, como anexo a esta Resolución.

*Norma segunda. Aplicación del Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.*

1. El Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos será de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, será de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Madrid, 26 de marzo de 2013.–La Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ana María Martínez-Pina García.

## ANEXO

### Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos

#### PRIMERA PARTE

#### Marco conceptual de la contabilidad

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel.

Las cuentas anuales de una entidad no lucrativa comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en la tercera parte de este Plan de Contabilidad.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, para que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de las variaciones originadas en el patrimonio neto durante el ejercicio, así como de la actividad desarrollada, de conformidad con las disposiciones legales.

A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica, y las cuentas anuales deberán incluir información relevante y fiable sobre los siguientes aspectos:

- El grado de realización en el ejercicio de las actividades previstas para cumplir con los objetivos de la entidad.
- La naturaleza de los activos, pasivos y patrimonio neto de la entidad. En particular, se informará sobre las restricciones a las que, en su caso, estén sometidos los activos.
- El excedente del ejercicio como fruto de las actividades realizadas, y medida de la capacidad de autofinanciación de la entidad, poniendo de manifiesto la variación de patrimonio neto originada en el periodo por este concepto.
- La variación total del patrimonio neto de la entidad, como expresión de su viabilidad futura y de la capacidad para cumplir con los fines de interés general que se le hayan encomendado.

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan no sea suficiente para mostrar la imagen fiel, en la memoria se suministrarán las informaciones complementarias precisas 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.

El sujeto contable que informa como persona jurídica individual, en el marco de este Plan, lo hará con independencia del grupo de entidades al que pueda pertenecer, sin perjuicio de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

Las entidades a las que van dirigidas estas normas, junto a la actividad no lucrativa, pueden realizar actividades lucrativas de carácter mercantil con el objetivo de contribuir a la viabilidad financiera de aquellas siempre que el régimen jurídico que le sea de aplicación no lo prohíba. El presente Plan tiene por objeto regular el tratamiento contable de todas las actividades realizadas por la entidad, tanto las desarrolladas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación, como las actividades mercantiles que pueda realizar.

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

La información incluida en las cuentas anuales debe ser relevante y fiable.

La información es relevante cuando es útil para la toma de decisiones, es decir, cuando ayuda a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente. En particular, para cumplir con este requisito, las cuentas anuales deben mostrar adecuadamente el grado de cumplimiento de los objetivos fijados para la entidad en el ejercicio, derivados de los fines que persiga con su actividad.

La información es fiable cuando está libre de errores materiales y es neutral, es decir, está libre de sesgos, y los usuarios pueden confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar.

Una cualidad derivada de la fiabilidad es la integridad, que se alcanza cuando la información financiera contiene, de forma completa, todos los datos que pueden influir en la toma de decisiones, sin ninguna omisión de información significativa.

Adicionalmente, la información financiera debe cumplir con las cualidades de comparabilidad y claridad. La comparabilidad, que debe extenderse tanto a las cuentas anuales de una entidad no lucrativa en el tiempo como a las de diferentes entidades en el mismo momento y para el mismo periodo de tiempo, debe permitir contrastar la situación y actividad de las entidades, e implica un tratamiento similar para las transacciones y demás sucesos económicos que se producen en circunstancias parecidas. Por su parte, la claridad implica que, sobre la base de un razonable conocimiento de las actividades de la entidad, del papel del voluntariado, de los proyectos y programas, la contabilidad y las finanzas, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

La información financiera es útil para el proceso de toma de decisiones pero, al mismo tiempo, su obtención ocasiona costes. La información que ha de proporcionarse a los distintos usuarios debe tener en cuenta el criterio de coste-utilidad a la hora de juzgar el nivel de agregación o desarrollo de ciertos datos que puede favorecer un conocimiento más detallado de los hechos.

### 3.º Principios contables.

La contabilidad de las entidades no lucrativas y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

1. Entidad en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la actividad de la entidad destinada a la consecución de sus fines continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan, la entidad aplicará las normas de registro y valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, hacer entrega del patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.

3. Uniformidad. Adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

4. Prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales.

Sin perjuicio de la aplicación del criterio del valor razonable, únicamente se contabilizarán los ingresos obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Excepcionalmente, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas

anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Deberán tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos, tanto si el excedente del ejercicio es positivo como negativo.

5. No compensación. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. Importancia relativa. Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel. Las partidas o importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

En los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados obtenidos por las actividades desarrolladas.

#### 4.º Elementos de las cuentas anuales.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:

1. Activos: Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

2. Pasivos: Obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

3. Patrimonio neto: Constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de resultados, son:

4. Ingresos: Incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, 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 nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.

5. Gastos: Decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos.

El excedente del ejercicio es la diferencia entre los ingresos y gastos devengados en el periodo al que se refieren las cuentas anuales, salvo los que deban contabilizarse directamente en el patrimonio neto.

La cuenta de resultados de la entidad mostrará las variaciones en el patrimonio neto originadas en el ejercicio. En particular se presentará con el debido desglose la variación originada por el excedente del ejercicio.

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

El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance o la cuenta de resultados, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos.

El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

2. Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen rendimientos aprovechables en su actividad futura, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.

3. El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto.

4. El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la entidad, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones, el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.

6.º Criterios de valoración.

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

A tal efecto, se tendrán en cuenta los siguientes criterios valorativos y definiciones relacionadas:

1. Coste histórico o coste.

El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.

El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, 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.

El coste histórico o coste de un pasivo es el valor que corresponda a la contrapartida recibida a cambio de incurrir en la deuda o, en algunos casos debidamente identificados, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal de la actividad.

## 2. Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen 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 situación de liquidación involuntaria.

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

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

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas 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, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

La entidad deberá evaluar la efectividad de las técnicas de valoración que utilice de manera periódica, empleando como referencia los precios observables de transacciones recientes en el mismo activo que se valore o utilizando los precios basados en datos o índices observables de mercado que estén disponibles y resulten aplicables.

El valor razonable de un activo para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable del activo no es significativa o las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable.

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante

la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

### 3. Valor neto realizable.

El valor neto realizable de un activo es el importe que la entidad puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal de la actividad, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

### 4. Valor actual.

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

### 5. Valor en uso.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal de la actividad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar 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 un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo es el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición.

### 6. Costes de venta.

Son los costes incrementales 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 y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

### 7. Coste amortizado.

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de resultados, 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 que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, 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.

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

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición 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 los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros.

El valor contable o en libros es el importe neto 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 por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. Valor residual.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, 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 es el periodo durante el cual la entidad espera utilizar el activo amortizable en su actividad o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable 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.

11. Coste de reposición de un activo.

El coste de reposición de un activo es el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

En los activos sometidos a amortización este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la entidad.

Un activo puede reemplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores menos, en su caso, la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.

7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados para las entidades no lucrativas los establecidos en:

a) El Código de Comercio, la restante legislación mercantil y sus disposiciones de desarrollo, en particular, el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y sus adaptaciones sectoriales en la medida que

pueda apreciarse una identidad de razón entre la transacción o el hecho económico que deba contabilizar la entidad no lucrativa y el regulado en el ámbito mercantil.

b) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y

c) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

## SEGUNDA PARTE

### Normas de registro y valoración

#### 1.<sup>a</sup> Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad.

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

2. Las normas de registro y valoración de las entidades sin fines lucrativos que se formulan a continuación, se fundamentan en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, o en la necesidad de desarrollar determinadas operaciones que surgen de manera más frecuente en estas entidades.

3. Las normas de registro y valoración de las entidades sin fines lucrativos que se formulan a continuación son de aplicación obligatoria.

#### 2.<sup>a</sup> Inmovilizado material.

##### 1. Definiciones.

a) Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente 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 generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

b) Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: son los 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.

En ciertas ocasiones, un activo, aunque es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales en beneficio de una colectividad, puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o componentes o bien a través de un uso incidental y diferente a su uso principal. Cuando el componente o uso generador de flujos de efectivo se pueda considerar como accesorio con respecto al objetivo principal del activo como un todo, o bien no pueda operar o explotarse con independencia del resto de componentes e instalaciones integrantes del activo, éste se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

En algunos casos puede no estar claro si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial. En estos casos, y dados los objetivos generales de las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

En el supuesto de que un bien de inmovilizado que no generaba flujos de efectivo pase a ser utilizado en actividades lucrativas, desarrolladas por la propia entidad, procederá su reclasificación por el valor en libros en el momento en que exista evidencia clara de que tal reclasificación es adecuada.

Una reclasificación, por sí sola, no provoca necesariamente una comprobación del deterioro o una reversión de la pérdida por deterioro.

c) Unidad de explotación o servicio: es el grupo identificable más pequeño de activos que genera rendimientos aprovechables en la actividad de la entidad que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

## 2. Valoración inicial.

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

### 2.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista; entre otros: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

### 2.2 Coste de producción.

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia entidad se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

### 2.3 Permutas.

A efectos de este Plan, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

#### 2.3.1 Permutas de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

El inmovilizado material recibido se valorará por el valor en libros del entregado a cambio más, en su caso, las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor. El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor en libros.

Cuando existan pérdidas por deterioro que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor razonable de este último fuera mayor que el valor en libros del bien cedido.

Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento, incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor razonable del referido bien.

A las permutas en las que se intercambien activos generadores y no generadores de flujos de efectivo les serán de aplicación los criterios incluidos en el apartado siguiente.

#### 2.3.2 Permutas de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de resultados.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la entidad afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

#### 2.4 Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social.

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria a la dotación fundacional o fondo social serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación.

### 3. Valoración posterior.

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

#### 3.1 Amortización.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

Cuando de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

### 3.2 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad de explotación o servicio puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. 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 el deterioro del valor.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

#### 3.2.1 Deterioro de valor de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo es la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo a la entidad que lo controla.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material no generador de flujos de efectivo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A tal efecto, el valor en uso se determinará por referencia al coste de reposición.

En caso de que la entidad deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad de explotación o servicio, reducirá el valor contable de los activos que la integran en proporción a su valor contable, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su coste de reposición y cero.

#### 3.2.2 Deterioro de valor de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

En caso de que la entidad deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de éste, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

### 4. Baja.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el

beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que ésta se produce.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a activos financieros.

#### 4.1 Baja de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.

Los bienes del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener en el futuro un potencial de servicio de los mismos.

#### 4.2 Baja de bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

Los elementos del inmovilizado material generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

#### 5. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación.

Las entregas o cesiones de un inmovilizado sin contraprestación, a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.

Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

#### 3.<sup>a</sup> Normas particulares sobre inmovilizado material.

En particular se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que en cada caso se indican:

a) 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.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 2 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

En el caso de terrenos calificados como bienes del inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio, esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el periodo de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime.

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la entidad lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la entidad para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado no generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un incremento de la capacidad de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

h) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. 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. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

i) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

#### 4.<sup>a</sup> Inversiones inmobiliarias.

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

#### 5.<sup>a</sup> Inmovilizado intangible.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo

establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad.

#### 1. Reconocimiento.

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

#### 2. Valoración posterior.

La entidad apreciará si la vida útil de un inmovilizado intangible es definida o indefinida. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere rendimientos aprovechables para la entidad.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

#### 6.<sup>a</sup> Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

##### a) Investigación y desarrollo.

a<sub>1</sub>) Gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

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

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad del proyecto o proyectos de que se trate.

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 en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

a<sub>2</sub>) Gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado generador de flujos de efectivo.

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

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

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 en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) Fondo de comercio. Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

El fondo de comercio no se amortizará. En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro del valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa por deterioro, de acuerdo con lo indicado en el apartado 3.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

d) Derechos de traspaso. Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

e) Los programas de ordenador que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto

los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia entidad para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

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

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

f) Otros inmovilizados intangibles. Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

## 7.<sup>a</sup> Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

### 1. Activos no corrientes mantenidos para la venta.

La entidad clasificará un activo no corriente como mantenido para la venta si su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, y siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) El activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y

b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:

b<sub>1</sub>) La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.

b<sub>2</sub>) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.

b<sub>3</sub>) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la entidad siga comprometida con el plan de disposición del activo.

b<sub>4</sub>) Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable,

registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de resultados que corresponda a su naturaleza.

El criterio de valoración previsto anteriormente no será aplicable a los siguientes activos, que, aunque se clasifiquen a efectos de su presentación en esta categoría, se rigen en cuanto a la valoración por sus normas específicas:

- a) Activos por impuesto diferido, a los que resulta de aplicación la norma relativa a impuestos sobre beneficios.
- b) Activos procedentes de retribuciones a los empleados, que se rigen por la norma sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- c) Activos financieros, excepto inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, que estén dentro del alcance de la norma sobre instrumentos financieros.

Las correcciones valorativas por deterioro de los activos no corrientes mantenidos para la venta, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán en la cuenta de resultados, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto de acuerdo con los criterios aplicables con carácter general a los activos en sus normas específicas.

## 2. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la entidad, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para su valoración se aplicarán las mismas reglas que en el apartado anterior. En consecuencia, los activos y sus pasivos asociados que queden excluidos de su ámbito de aplicación, se valoran de acuerdo con la norma específica que les sea aplicable. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el apartado 3.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

## 8.<sup>a</sup> Bienes del Patrimonio Histórico.

### 1. Ámbito de aplicación.

La expresión «bienes del Patrimonio Histórico» se aplica a aquellos elementos recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.

### 2. Valoración inicial y posterior de los bienes del Patrimonio Histórico.

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los bienes del Patrimonio Histórico, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación.

Las grandes reparaciones a las que deban someterse estos bienes se contabilizarán de acuerdo con el siguiente criterio:

- a) En la determinación del precio de adquisición se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. 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. Si estos costes no estuvieran

especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

b) Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

Cuando los bienes del Patrimonio Histórico no se puedan valorar de forma fiable su precio de adquisición estará constituido por los gastos de acondicionamiento, en función de sus características originales. No formarán parte del valor de estos bienes las instalaciones y elementos distintos de los consustanciales que formen parte de los mismos o de su exorno aunque tengan carácter de permanencia. Tales instalaciones y elementos se inscribirán en el balance en la partida correspondiente a su naturaleza.

Los bienes del Patrimonio Histórico no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

Las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

#### 9.<sup>a</sup> 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, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

##### 1. Arrendamiento financiero.

###### 1.1 Concepto.

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo del arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo del arrendamiento es el periodo no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre

que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) 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.

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

g) 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.

### 1.2 Contabilidad del arrendatario.

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye el pago por la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. A estos efectos, se entiende por cuotas de carácter contingente aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato y si éste no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3.5 de la norma sobre instrumentos financieros.

### 1.3 Contabilidad del arrendador.

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 4 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

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 de resultados del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 y 2.9 de la norma relativa a los instrumentos financieros.

## 2. Arrendamiento operativo.

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de resultados.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

## 3. Venta con arrendamiento financiero posterior.

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de resultados del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará el correspondiente activo financiero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

## 4. Arrendamientos de terrenos y edificios.

Los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del periodo de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan 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.

## 10.<sup>a</sup> Instrumentos financieros.

Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y, simultáneamente, a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

La presente norma resulta de aplicación a los siguientes instrumentos financieros:

- a) Activos financieros:
- Efectivo y otros activos líquidos equivalentes, según se definen en la norma 8.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales;
  - Créditos por operaciones comerciales: Clientes y deudores varios;
  - Créditos a terceros: Tales como los préstamos y créditos financieros concedidos, incluidos los surgidos de la venta de activos no corrientes;
  - Valores representativos de deuda de otras entidades adquiridos: Tales como las obligaciones, bonos y pagarés;
  - Instrumentos de patrimonio de otras entidades adquiridos: Acciones, participaciones en instituciones de inversión colectiva y otros instrumentos de patrimonio;
  - Derivados con valoración favorable para la entidad: Entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo, y
  - Otros activos financieros: Tales como depósitos en entidades de crédito, anticipos y créditos al personal, fianzas y depósitos constituidos y dividendos a cobrar.
- b) Pasivos financieros:
- Débitos por operaciones comerciales: Proveedores y acreedores varios;
  - Deudas con entidades de crédito;
  - Obligaciones y otros valores negociables emitidos: Tales como bonos y pagarés;
  - Derivados con valoración desfavorable para la entidad: Entre ellos, futuros, opciones, permutas financieras y compraventa de moneda extranjera a plazo;
  - Deudas con características especiales;
  - Otros pasivos financieros: Deudas con terceros, tales como los préstamos y créditos financieros recibidos de personas o entidades que no sean entidades de crédito incluidos los surgidos en la compra de activos no corrientes, fianzas y depósitos recibidos y desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones.

Un derivado financiero es un instrumento financiero que cumple las características siguientes:

1. Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.
2. No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
3. Se liquida en una fecha futura.

Asimismo, esta norma es aplicable en el tratamiento de las coberturas contables y de las transferencias de activos financieros, tales como los descuentos comerciales, operaciones de «factoring» y cesiones temporales y titulizaciones de activos financieros.

#### 1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá un instrumento financiero en su balance cuando se convierta en una parte obligada del contrato o negocio jurídico conforme a las disposiciones del mismo.

#### 2. Activos financieros.

Un activo financiero es cualquier activo que sea: dinero en efectivo, un instrumento de patrimonio de otra entidad o empresa, o suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

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

1. Préstamos y partidas a cobrar.
2. Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
3. Activos financieros mantenidos para negociar.
4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.
5. Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
6. Activos financieros disponibles para la venta.

#### 2.1 Préstamos y partidas a cobrar.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en los apartados 2.3 y 2.4 siguientes, los:

a) Créditos por operaciones comerciales: son aquellos activos financieros que se originan en la venta de bienes y la prestación de servicios por operaciones de tráfico de la entidad, y

b) Créditos por operaciones no comerciales: son aquellos activos financieros que, no siendo instrumentos de patrimonio ni derivados, no tienen origen comercial, cuyos cobros son de cuantía determinada o determinable y que no se negocian en un mercado activo. No se incluirán aquellos activos financieros para los cuales el tenedor pueda no recuperar sustancialmente toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes al deterioro crediticio.

##### 2.1.1 Valoración inicial.

Los activos financieros incluidos en esta categoría 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 lo señalado en el párrafo anterior, los créditos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los anticipos y créditos al personal, los dividendos a cobrar y los desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio, cuyo importe se espera recibir en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

##### 2.1.2 Valoración posterior.

Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones realizadas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que correspondan a la entidad como partícipe no gestor, y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

No obstante lo anterior, los créditos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe, salvo que se hubieran deteriorado.

##### 2.1.3 Deterioro del valor.

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 eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. En el cálculo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos.

Las correcciones valorativas por deterioro, así como su reversión cuando el importe de dicha pérdida disminuyese por causas relacionadas con un evento posterior, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros del crédito que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

## 2.2 Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.

Se pueden incluir en esta categoría los valores representativos de deuda, con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable, que se negocien en un mercado activo y que la entidad tenga la intención efectiva y la capacidad de conservarlos hasta su vencimiento.

### 2.2.1 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.

### 2.2.2 Valoración posterior.

Las inversiones mantenidas hasta el vencimiento se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

### 2.2.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas aplicando los criterios señalados en el apartado 2.1.3 anterior.

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

## 2.3 Activos financieros mantenidos para negociar.

Los activos financieros que se tengan para negociar se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado.

Se considera que un activo financiero se posee para negociar cuando:

- a) Se origine o adquiera con el propósito de venderlo en el corto plazo (por ejemplo, valores representativos de deuda, cualquiera que sea su plazo de vencimiento, o instrumentos de patrimonio, cotizados, que se adquieren para venderlos en el corto plazo).
- b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o
- c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

### 2.3.1 Valoración inicial.

Los activos financieros mantenidos para negociar 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 les sean directamente atribuibles se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio.

Tratándose de instrumentos de patrimonio formará parte de la valoración inicial el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares que, en su caso, se hubiesen adquirido.

### 2.3.2 Valoración posterior.

Los activos financieros mantenidos para negociar 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 en la cuenta de resultados del ejercicio.

### 2.4 Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

En esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 4.1 de esta norma.

También se podrán incluir los activos financieros que designe la entidad en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

a) Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.

b) Un grupo de activos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave de la dirección según se define en la norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los activos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

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

Las inversiones en el patrimonio de entidades o empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma 11.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales, se tienen que valorar aplicando los criterios de este apartado, no pudiendo ser incluidas en otras categorías a efectos de su valoración.

#### 2.5.1 Valoración inicial.

Las inversiones en el patrimonio de entidades o empresas 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, debiéndose aplicar, en su caso, en relación con las entidades del grupo, el criterio incluido en el apartado 2 de la norma relativa a operaciones entre entidades del grupo y los criterios para determinar el coste de la combinación establecidos en el apartado 2.3 de la norma sobre combinaciones de negocios incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como entidad o empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la entidad pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente.

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

#### 2.5.2 Valoración posterior.

Las inversiones en el patrimonio de entidades o empresas 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 baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por éstos los valores que tienen iguales derechos.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

#### 2.5.3 Deterioro del valor.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la entidad o empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la entidad o empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad o empresa participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. En la determinación de ese valor, y siempre que la entidad o empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

Cuando la entidad o empresa participada tuviere su domicilio fuera del territorio español, el patrimonio neto a tomar en consideración vendrá expresado en las normas contenidas en la presente disposición. No obstante, si mediaran altas tasas de inflación, los valores a considerar serán los resultantes de los estados financieros ajustados en el sentido expuesto en la norma relativa a moneda extranjera.

Las correcciones valorativas por deterioro y, en su caso, su reversión, se registrarán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor en libros de la inversión que estaría reconocida en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

No obstante, en el caso de que se hubiera producido una inversión en la entidad o empresa, previa a su calificación como entidad o empresa 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 de resultados, 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 los ajustes valorativos previamente practicados hasta el importe de los mismos y el exceso, en su caso, se registrará en la cuenta de resultados. La corrección valorativa por deterioro imputada directamente en el 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, este último se incrementará, hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos y a partir de ese momento el nuevo importe surgido se considerará coste de la inversión. Sin embargo, cuando exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor de la inversión, las pérdidas acumuladas directamente en el patrimonio neto se reconocerán en la cuenta de resultados.

## 2.6 Activos financieros disponibles para la venta.

En esta categoría se incluirán los valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio de otras entidades que no se hayan clasificado en ninguna de las categorías anteriores.

### 2.6.1 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.

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

### 2.6.2 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 que el activo financiero cause baja del balance o se deteriore, momento en que el importe así reconocido, se imputará a la cuenta de resultados.

No obstante lo anterior, las correcciones valorativas por deterioro del valor y las pérdidas y ganancias que resulten por diferencias de cambio en activos financieros monetarios en moneda extranjera, de acuerdo con la norma relativa a esta última, se registrarán en la cuenta de resultados.

También se registrarán en la cuenta de resultados el importe de los intereses, calculados según el método del tipo de interés efectivo, y de los dividendos devengados.

Las inversiones en instrumentos de patrimonio cuyo valor razonable no se pueda determinar con fiabilidad se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro del valor.

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

En el supuesto excepcional de que el valor razonable de un instrumento de patrimonio dejase de ser fiable, los ajustes previos reconocidos directamente en el patrimonio neto se tratarán de la misma forma dispuesta en el apartado 2.5.3 de esta norma.

En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción y similares o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe de los derechos disminuirá el valor contable de los respectivos activos. Dicho importe corresponderá al valor razonable o al coste de los derechos, de forma consistente con la valoración de los activos financieros asociados, y se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación.

### 2.6.3 Deterioro del valor.

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 de riesgo valoradas colectivamente, se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial, y que ocasionen:

- a) En el caso de los instrumentos de deuda adquiridos, una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor; o
- b) En el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio, la falta de recuperabilidad del valor en libros del activo, evidenciada, por ejemplo, por un descenso prolongado o significativo en su valor razonable. En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio y de un cuarenta por ciento en 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 del 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 de resultados y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Las pérdidas acumuladas reconocidas en el patrimonio neto por disminución del valor razonable, siempre que exista una evidencia objetiva de deterioro en el valor del activo, se reconocerán en la cuenta de resultados.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de resultados del ejercicio. No obstante, en el caso de que se incrementase el valor razonable correspondiente a un instrumento de patrimonio, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores no revertirá con abono a la cuenta de resultados y se registrará el incremento de valor razonable directamente contra el patrimonio neto.

En el caso de instrumentos de patrimonio que se valoren por su coste, por no poder determinarse con fiabilidad su valor razonable, la corrección valorativa por deterioro se calculará de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.5.3 de esta norma, relativo a las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, y no será posible la reversión de la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores.

### 2.7 Reclasificación de activos financieros.

La entidad no podrá reclasificar ningún activo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, a otras categorías, ni de éstas a aquéllas, salvo cuando proceda calificar al activo como inversión en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

No se podrá clasificar o tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales o en los dos precedentes, se han vendido o reclasificado activos incluidos en esta categoría por un importe que no sea insignificante en relación con el importe total de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, salvo aquéllas que correspondan a ventas o reclasificaciones:

- a) Muy próximas al vencimiento, o
- b) Que hayan ocurrido cuando la entidad haya cobrado la práctica totalidad del principal, o
- c) Atribuibles a un suceso aislado, fuera del control de la entidad, no recurrente y que razonablemente no podía haber sido anticipado por la entidad.

Cuando dejase de ser apropiada la clasificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento, como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la entidad o por la venta o reclasificación de un importe que no sea insignificante según lo dispuesto en el párrafo anterior, dicho activo, junto con el resto de activos financieros de la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, se reclasificarán a la categoría de disponibles para la venta y se valorarán por su valor razonable. La diferencia entre el importe por el que figure registrado y su valor razonable se reconocerá directamente en el patrimonio neto de la entidad y se aplicarán las reglas relativas a los activos disponibles para la venta.

Si como consecuencia de un cambio en la intención o en la capacidad financiera de la entidad, o si pasados dos ejercicios completos desde la reclasificación de un activo financiero de la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento a la de disponible para la venta, se reclasificase un activo financiero en la categoría de inversión mantenida hasta el vencimiento, el valor contable del activo financiero en esa fecha se convertirá en su nuevo coste amortizado. Cualquier pérdida o ganancia procedente de ese activo que previamente se hubiera reconocido directamente en el patrimonio neto se mantendrá en éste y se reconocerá en la cuenta de resultados a lo largo de la vida residual de la inversión mantenida hasta el vencimiento, utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Cuando la inversión en el patrimonio de una entidad del grupo, multigrupo o asociada deje de tener tal calificación, la inversión que, en su caso, se mantenga en esa entidad se valorará de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta.

#### 2.8 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros.

Los intereses y dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de resultados. Los intereses deben reconocerse utilizando el método del tipo de interés efectivo y los dividendos cuando se declare el derecho del socio a recibirlo.

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento, el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos en dicho momento así como el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición. A estos efectos, se entenderá por «intereses explícitos» aquellos que se obtienen de aplicar el tipo de interés contractual del instrumento financiero.

Asimismo, si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.

#### 2.9 Baja de activos financieros.

Conforme a lo señalado en el Marco Conceptual, en el análisis de las transferencias de activos financieros se debe atender a la realidad económica y no solo a su forma jurídica ni a la denominación de los contratos.

La entidad dará de baja un activo financiero, o parte del mismo, cuando expiren o se hayan cedido los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero, siendo necesario que se hayan transferido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, en circunstancias que se evaluarán comparando la exposición de la entidad, antes y después de la cesión, a la variación en los importes y en el calendario de los flujos de efectivo netos del activo transferido. Se entenderá que se han cedido de manera sustancial los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo financiero cuando su exposición a tal variación deje de ser significativa en relación con la variación total del valor actual de los flujos de efectivo futuros netos asociados con el activo financiero (tal como las ventas en firme de activos, las cesiones de créditos comerciales en operaciones de «factoring» en las que la entidad no retenga ningún riesgo de crédito ni de interés, las ventas de activos financieros con pacto de recompra por su

valor razonable y las titulaciones de activos financieros en las que la entidad cedente no retenga financiaciones subordinadas ni conceda ningún tipo de garantía o asuma algún otro tipo de riesgo).

Si la entidad no hubiese cedido ni retenido sustancialmente los riesgos y beneficios, el activo financiero se dará de baja cuando no hubiese retenido el control del mismo, situación que se determinará dependiendo de la capacidad del cesionario para transmitir dicho activo. Si la entidad cedente mantuviese el control del activo, continuará reconociéndolo por el importe al que la entidad esté expuesta a las variaciones de valor del activo cedido, es decir, por su implicación continuada, y reconocerá un pasivo asociado.

Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.

Los criterios anteriores también se aplicarán en las transferencias de un grupo de activos financieros o de parte del mismo.

La entidad no dará de baja los activos financieros y reconocerá un pasivo financiero por un importe igual a la contraprestación recibida, que se tratará con posterioridad de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de esta norma, en las cesiones de activos financieros en las que haya retenido sustancialmente los riesgos y beneficios inherentes a su propiedad, tales como en el descuento de efectos, el «factoring con recurso», las ventas de activos financieros con pacto de recompra a un precio fijo o al precio de venta más un interés y las titulaciones de activos financieros en las que la entidad cedente retenga financiaciones subordinadas u otro tipo de garantías que absorban sustancialmente todas las pérdidas esperadas.

### 3. Pasivos financieros.

Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la entidad una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable.

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

1. Débitos y partidas a pagar.
2. Pasivos financieros mantenidos para negociar.
3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

Adicionalmente, los pasivos financieros originados como consecuencia de transferencias de activos, en los que la entidad no haya cedido ni retenido sustancialmente sus riesgos y beneficios, se valorarán de manera consistente con el activo cedido.

#### 3.1 Débitos y partidas a pagar.

En esta categoría se clasificarán, salvo que sea aplicable lo dispuesto en los apartados 3.2 y 3.3 siguientes, los:

- a) Débitos por operaciones comerciales: Son aquellos pasivos financieros que se originan en la compra de bienes y servicios por operaciones de tráfico de la entidad, y
- b) Débitos por operaciones no comerciales: Son aquellos pasivos financieros que, no siendo instrumentos derivados, no tienen origen comercial.

### 3.1.1 Valoración inicial.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría 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 por los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, los débitos por operaciones comerciales con vencimiento no superior a un año y que no tengan un tipo de interés contractual, así como los desembolsos exigidos por terceros sobre participaciones, cuyo importe se espera pagar en el corto plazo, se podrán valorar por su valor nominal, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

### 3.1.2 Valoración posterior.

Los pasivos financieros incluidos en esta categoría se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de resultados, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Las aportaciones recibidas como consecuencia de un contrato de cuentas en participación y similares, se valorarán al coste, incrementado o disminuido por el beneficio o la pérdida, respectivamente, que deba atribuirse a los partícipes no gestores.

No obstante lo anterior, los débitos con vencimiento no superior a un año que, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se valoren inicialmente por su valor nominal, continuarán valorándose por dicho importe.

### 3.2 Pasivos financieros mantenidos para negociar.

Los pasivos financieros que se tengan para negociar se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en el presente apartado.

Se considera que un pasivo financiero se posee para negociar cuando:

- a) Se emita principalmente con el propósito de readquirirlo en el corto plazo.
- b) Forme parte de una cartera de instrumentos financieros identificados y gestionados conjuntamente de la que existan evidencias de actuaciones recientes para obtener ganancias en el corto plazo, o
- c) Sea un instrumento financiero derivado, siempre que no sea un contrato de garantía financiera ni haya sido designado como instrumento de cobertura.

El hecho de que un pasivo financiero se utilice para financiar actividades de negociación no implica por sí mismo su inclusión en esta categoría.

#### Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

### 3.3 Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 4.1 de esta norma.

También se podrán incluir los pasivos financieros que designe la entidad en el momento del reconocimiento inicial para su inclusión en esta categoría. Dicha designación sólo se podrá realizar si resulta en una información más relevante, debido a que:

- a) Se eliminan o reducen de manera significativa inconsistencias en el reconocimiento o valoración (también denominadas asimetrías contables) que en otro caso surgirían por la valoración de activos o pasivos o por el reconocimiento de las pérdidas o ganancias de los mismos con diferentes criterios.

b) Un grupo de pasivos financieros o de activos y pasivos financieros se gestione y su rendimiento se evalúe sobre la base de su valor razonable de acuerdo con una estrategia de gestión del riesgo o de inversión documentada y se facilite información del grupo también sobre la base del valor razonable al personal clave del órgano de administración según se define en la norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.

En la memoria se informará sobre el uso de esta opción.

Valoración inicial y posterior.

En la valoración de los pasivos financieros incluidos en esta categoría se aplicarán los criterios señalados en el apartado 2.3 de esta norma.

#### 3.4 Reclasificación de pasivos financieros.

La entidad no podrá reclasificar ningún pasivo financiero incluido inicialmente en la categoría de mantenidos para negociar o a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio a otras categorías, ni de éstas a aquéllas.

#### 3.5 Baja de pasivos financieros.

La entidad dará de baja un pasivo financiero cuando la obligación se haya extinguido. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que éstos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes de transacción atribuibles y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de resultados del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance registrando el importe de las comisiones pagadas como un ajuste de su valor contable. El coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo, que será aquel que iguale el valor en libros del pasivo financiero en la fecha de modificación con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo pasivo financiero, incluyendo las comisiones netas cobradas o pagadas, sea diferente, al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del pasivo financiero original, actualizados ambos al tipo de interés efectivo de éste.

#### 4. Casos particulares.

##### 4.1 Instrumentos financieros híbridos.

Los instrumentos financieros híbridos son aquéllos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil).

La entidad reconocerá, valorará y presentará por separado el contrato principal y el derivado implícito, cuando se den simultáneamente las siguientes circunstancias:

- a) Las características y riesgos económicos inherentes al derivado implícito no están estrechamente relacionados con los del contrato principal.
- b) Un instrumento independiente con las mismas condiciones que las del derivado implícito cumpliría la definición de instrumento derivado.
- c) El instrumento híbrido no se valora por su valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

El derivado implícito se tratará contablemente como un instrumento financiero derivado y el contrato principal se contabilizará según su naturaleza. Esta evaluación sólo se realizará en el momento del reconocimiento inicial, a menos que se haya producido una variación en los términos del contrato que modifiquen de forma significativa los flujos de efectivo que se producirán, en cuyo caso, deberá realizarse una nueva evaluación.

Si la entidad no pudiera determinar con fiabilidad el valor razonable del derivado implícito, éste será la diferencia entre el valor razonable del instrumento híbrido y el del contrato principal, si ambos pudieran ser determinados con fiabilidad.

Si la entidad no fuese capaz de valorar el derivado implícito de forma separada o no pudiese determinar de forma fiable su valor razonable, ya sea en el momento de su adquisición como en una fecha posterior, tratará a efectos contables el instrumento financiero híbrido en su conjunto como un activo financiero o un pasivo financiero incluido en la categoría de otros activos (o pasivos) financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio. Se aplicará este mismo criterio cuando la entidad opte, en el momento de su reconocimiento inicial, por valorar el instrumento financiero híbrido a valor razonable.

4.2 Derivados que tengan como subyacente inversiones en instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no pueda ser determinado con fiabilidad.

Los derivados que estén vinculados y se liquiden mediante la entrega de instrumentos de patrimonio no cotizados cuyo valor razonable no puede ser determinado con fiabilidad, se valorarán por su coste menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

4.3 Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero.

Los contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero de acuerdo con las necesidades de compra, venta o utilización de dichos activos por parte de la entidad, se tratarán como anticipos a cuenta o compromisos, de compras o ventas, según proceda.

No obstante, se reconocerán y valorarán según lo dispuesto en esta norma para los instrumentos financieros derivados, aquellos contratos que se puedan liquidar por diferencias, en efectivo o en otro instrumento financiero, o bien mediante el intercambio de instrumentos financieros o, aun cuando se liquiden mediante la entrega de un activo no financiero, la entidad tenga la práctica de venderlo en un periodo de tiempo corto e inferior al periodo normal del sector en que opere la entidad con la intención de obtener una ganancia por su intermediación o por las fluctuaciones de su precio, o el activo no financiero sea fácilmente convertible en efectivo.

4.4 Contratos de garantía financiera.

Un contrato de garantía financiera es aquél que exige que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar 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.

Estos contratos se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será igual a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, y salvo que en dicho momento se hubiese clasificado como otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de resultados o se les aplique lo dispuesto en el apartado 2.9 de esta norma por surgir en la cesión de activos financieros que no cumplan los requisitos para su baja de balance, se valorarán por el mayor de los importes siguientes:

- a) El que resulte de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a provisiones y contingencias.
- b) El inicialmente reconocido menos, cuando proceda, la parte del mismo imputada a la cuenta de resultados porque corresponda a ingresos devengados.

#### 4.5 Fianzas entregadas y recibidas.

En las fianzas entregadas o recibidas por arrendamientos operativos o por prestación de servicios, la diferencia entre su valor razonable y el importe desembolsado (debida, por ejemplo, a que la fianza es a largo plazo y no está remunerada) se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento o prestación del servicio, que se imputará a la cuenta de resultados durante el periodo del arrendamiento, conforme a lo señalado en el apartado 2 de la norma sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, o durante el periodo en el que se preste el servicio, de acuerdo con la norma sobre ingresos por ventas y prestación de servicios.

Al estimar el valor razonable de las fianzas, se tomará como periodo remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de devolución.

Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo.

#### 5. Coberturas contables.

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 de resultados, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

Una cobertura contable supone que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se registrarán aplicando los criterios específicos recogidos en este apartado.

Con carácter general, los instrumentos que se pueden designar como instrumentos de cobertura son los derivados cuyo valor razonable o flujos de efectivo futuros compensen las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo futuros de partidas que cumplan los requisitos para ser calificadas como partidas cubiertas.

En el caso de coberturas de tipo de cambio, también se podrán calificar como instrumentos de cobertura, activos financieros y pasivos financieros distintos de los derivados.

Podrán tener la calificación de partidas cubiertas, los activos y pasivos reconocidos, los compromisos en firme no reconocidos, las transacciones previstas altamente probables y las inversiones netas en un negocio en el extranjero, que expongan a la entidad a riesgos específicamente identificados de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo. En ningún caso se podrá considerar como partida cubierta una posición neta de activos y pasivos.

Todas las coberturas contables requerirán en el momento inicial una designación formal y una documentación de la relación de cobertura. Además la cobertura deberá ser altamente eficaz. Una cobertura se considerará altamente eficaz si, al inicio y durante su vida, la entidad puede esperar, prospectivamente, 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, y que, retrospectivamente, los resultados

de la cobertura hayan oscilado dentro de un rango de variación del ochenta al ciento veinticinco por ciento respecto del resultado de la partida cubierta.

A los efectos de su registro y valoración, las operaciones de cobertura se clasificarán en las siguientes categorías:

a) Cobertura del valor razonable: cubre la exposición a los cambios en el valor razonable de activos o pasivos reconocidos o de compromisos en firme aún no reconocidos, o de una parte concreta de los mismos, atribuible a un riesgo en particular que pueda afectar a la cuenta de resultados (por ejemplo, la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés fijo). Los cambios de valor del instrumento de cobertura y de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán en la cuenta de resultados.

b) Cobertura de los flujos de efectivo: cubre la exposición a la variación de los flujos de efectivo que se atribuya a un riesgo concreto asociado a activos o pasivos reconocidos o a una transacción prevista altamente probable, siempre que pueda afectar a la cuenta de resultados (por ejemplo, la cobertura del riesgo de tipo de cambio relacionado con compras y ventas previstas de inmovilizados materiales, bienes y servicios en moneda extranjera o la contratación de una permuta financiera para cubrir el riesgo de una financiación a tipo de interés variable). La cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme puede ser contabilizada como una cobertura de los flujos de efectivo. La parte de la ganancia o la pérdida del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de resultados en el ejercicio o ejercicios en los que la operación cubierta prevista afecte al resultado salvo que la cobertura corresponda a una transacción prevista que termine en el reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, en cuyo caso los importes registrados en el patrimonio neto se incluirán en el coste del activo o pasivo cuando sea adquirido o asumido.

c) Cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero: cubre el riesgo de tipo de cambio en las inversiones en entidades dependientes, asociadas, negocios conjuntos y sucursales, cuyas actividades estén basadas o se lleven a cabo en una moneda funcional distinta a la de la entidad que elabora las cuentas anuales.

En las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios conjuntos que carezcan de personalidad jurídica independiente y sucursales en el extranjero, los cambios de valor de los instrumentos de cobertura atribuibles al riesgo cubierto, se reconocerán transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose a la cuenta de resultados en el ejercicio o ejercicios en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía de la inversión neta en el negocio en el extranjero.

Las operaciones de cobertura de inversiones netas en negocios en el extranjero en entidades dependientes, multigrupo y asociadas, se tratarán como coberturas de valor razonable por el componente de tipo de cambio.

La inversión neta en un negocio en el extranjero está compuesta, además de por la participación en el patrimonio neto, por cualquier partida monetaria a cobrar o pagar, cuya liquidación no está contemplada ni es probable que se produzca en un futuro previsible, excluidas las partidas de carácter comercial.

Los instrumentos de cobertura se valorarán y registrarán de acuerdo con su naturaleza en la medida en que no sean, o dejen de ser, coberturas eficaces.

#### 11.<sup>a</sup> Créditos y débitos por la actividad propia.

##### 1. Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a los siguientes activos y pasivos:

a) Créditos por la actividad propia: son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados.

b) Débitos por la actividad propia: son las obligaciones que se originan por la concesión de ayudas y otras asignaciones a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios.

#### 2. Valoración inicial y posterior de los créditos.

Las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados.

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de valor en estos activos. A tal efecto serán de aplicación los criterios recogidos en la norma de registro y valoración décima comprendida en la segunda parte de este Plan de Contabilidad de entidades sin fines lucrativos para reconocer el deterioro de los activos financieros que se contabilizan aplicando el criterio del coste amortizado.

#### 3. Valoración inicial y posterior de los débitos.

Las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

Si la concesión de la ayuda es plurianual, el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional. Se aplicará este mismo criterio en aquellos casos en los que la prolongación de la ayuda no esté sometida a evaluaciones periódicas, sino al mero cumplimiento de trámites formales o administrativos.

### 12.<sup>a</sup> Existencias.

#### 1. Valoración inicial.

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

Los impuestos indirectos que gravan las existencias sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.

Los anticipos a proveedores a cuenta de suministros futuros de existencias se valorarán por su coste.

Los débitos por operaciones comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

### 1.1 Precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento, rebaja en el precio u otras partidas similares así como los intereses incorporados al nominal de los débitos, y se añadirán todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen ubicados para su venta, tales como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias. No obstante lo anterior, podrán incluirse los intereses incorporados a los débitos con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

### 1.2 Coste de producción.

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, 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 periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

### 1.3 Métodos de asignación de valor.

Cuando se trate de asignar valor a 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 considerase más conveniente para su gestión. Se utilizará un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

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

### 1.4 Coste de las existencias en la prestación de servicios.

Los criterios indicados en los apartados precedentes resultarán aplicables para determinar el coste de las existencias de los servicios. En concreto, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios en tanto aún no se haya reconocido el ingreso por prestación de servicios correspondiente conforme a lo establecido en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

## 2. Valoración posterior.

Cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de resultados.

En el caso de las materias primas y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste. Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen 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, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de resultados.

### 3. Norma particular de existencias destinadas a fines propios de la entidad.

#### 3.1 Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios, sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.

Las existencias recibidas gratuitamente por la entidad, se registrarán por su valor razonable.

#### 3.2 Pérdidas por deterioro de valor.

A los efectos de calcular el deterioro de valor de estos activos, el importe neto recuperable a considerar será el mayor entre su valor neto realizable y su coste de reposición.

#### 3.3 Entregas realizadas por las entidades sin contraprestación.

Las entregas realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad, se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados.

### 13.<sup>a</sup> Moneda extranjera.

#### 1. Transacciones en moneda extranjera.

Una transacción en moneda extranjera es aquella cuyo importe se denomina o exige su liquidación en una moneda distinta de la funcional.

La moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la moneda funcional de las entidades domiciliadas en España es el euro.

A los efectos de esta norma, los elementos patrimoniales se diferenciarán, según su consideración, en:

a) Partidas monetarias: son el efectivo, así como los activos y pasivos que se vayan a recibir o pagar con una cantidad determinada o determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los préstamos y partidas a cobrar, los débitos y partidas a pagar y las inversiones en valores representativos de deuda que cumplan los requisitos anteriores.

b) Partidas no monetarias: son los activos y pasivos que no se consideren partidas monetarias, es decir, que se vayan a recibir o pagar con una cantidad no determinada ni determinable de unidades monetarias. Se incluyen, entre otros, los inmovilizados materiales, inversiones inmobiliarias, el fondo de comercio y otros inmovilizados intangibles, las existencias, las inversiones en el patrimonio de otras entidades que cumplan los requisitos anteriores, los anticipos a cuenta de compras o ventas, así como los pasivos a liquidar mediante la entrega de un activo no monetario.

#### 1.1 Valoración inicial.

Toda transacción en moneda extranjera se convertirá a moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, del tipo de cambio de contado, es decir, del tipo de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata, entre ambas monedas, en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

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.

## 1.2 Valoración posterior.

### 1.2.1 Partidas monetarias.

Al cierre del ejercicio se valorarán aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha.

Las diferencias de cambio, tanto positivas como negativas, que se originen en este proceso, así como las que se produzcan al liquidar dichos elementos patrimoniales, se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que surjan.

En el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados como disponibles para la venta, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 2.6.2 de la norma relativa a instrumentos financieros.

### 1.2.2 Partidas no monetarias.

#### 1.2.2.1. Partidas no monetarias valoradas a coste histórico.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de la transacción.

Cuando un activo denominado en moneda extranjera se amortice, las dotaciones a la amortización se calcularán sobre el importe en moneda funcional aplicando el tipo de cambio de la fecha en que fue registrado inicialmente.

La valoración así obtenida no podrá exceder, en cada cierre posterior, del importe recuperable en ese momento, aplicando a este valor, si fuera necesario, el tipo de cambio de cierre; es decir, de la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

Cuando, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros, se deba determinar el patrimonio neto de una entidad participada corregido, en su caso, por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de valoración, se aplicará el tipo de cambio de cierre al patrimonio neto y a las plusvalías tácitas existentes a esa fecha.

No obstante, si se tratase de entidades extranjeras que se encuentren afectadas por altas tasas de inflación, los citados valores a considerar deberán resultar de estados financieros ajustados, con carácter previo a su conversión. Los ajustes se realizarán de acuerdo con los criterios incluidos sobre «Ajustes por altas tasas de inflación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Se considera que existen altas tasas de inflación cuando se den determinadas características en el entorno económico de un país, entre las que se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes:

- a) La tasa acumulativa de inflación en tres años se aproxime o sobrepase el 100%.
- b) La población en general prefiera conservar su riqueza en activos no monetarios o en otra moneda extranjera estable.
- c) Las cantidades monetarias se suelen referenciar en términos de otra moneda extranjera estable, pudiendo incluso los precios establecerse en otra moneda.
- d) Las ventas y compras a crédito tengan lugar a precios que compensen la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto, o
- e) Los tipos de interés, salarios y precios se ligen a la evolución de un índice de precios.

#### 1.2.2.2 Partidas no monetarias valoradas a valor razonable.

Se valorarán aplicando el tipo de cambio de la fecha de determinación del valor razonable.

Cuando se reconozcan directamente en el patrimonio neto las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificados como activos financieros disponibles para la venta, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá directamente en el patrimonio neto. Por el contrario, cuando las pérdidas o ganancias derivadas de cambios en la valoración de una partida no monetaria se reconozcan en la cuenta de resultados del ejercicio, tal como las inversiones en instrumentos de patrimonio clasificadas como activos financieros mantenidos para negociar o en otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, cualquier diferencia de cambio, incluida en esas pérdidas o ganancias, también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

#### 2. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación.

La moneda de presentación es la moneda en que se formulan las cuentas anuales, es decir, el euro.

Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de una entidad española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre «Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación» en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

Las diferencias de conversión se registrarán directamente en el patrimonio neto.

Cuando una entidad española sea partícipe en activos o explotaciones en el extranjero controlados conjuntamente según se definen en la norma relativa a negocios conjuntos y la moneda funcional de esos negocios no sea el euro, se seguirán los procedimientos de conversión a moneda de presentación indicados anteriormente. Para los negocios conjuntos que se integren en las cuentas anuales del partícipe, las transacciones en moneda extranjera realizadas por dichos negocios se convertirán a moneda funcional aplicando las reglas contenidas en el apartado primero de esta misma norma. Estos mismos criterios serán aplicables a las sucursales de la entidad en el extranjero.

#### 14.<sup>a</sup> Impuesto sobre el valor añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos.

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la entidad, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

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.

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

Las reglas sobre el IVA repercutido serán aplicables, en su caso, al IGIC y a cualquier otro impuesto indirecto que grave las operaciones realizadas por la entidad y que sea recibido por cuenta de la Hacienda Pública. Sin embargo, se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la

cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.

#### 15.<sup>a</sup> Impuestos sobre beneficios.

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado de la entidad calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

##### 1. Activos y pasivos por impuesto corriente.

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. A tal efecto, para determinar el impuesto corriente, el resultado contable deberá reducirse en el importe de los resultados procedentes de las actividades exentas.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

##### 2. Activos y pasivos por impuesto diferido.

###### 2.1 Diferencias temporarias.

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos y pasivos, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo y pasivo, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
- b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

## 2.2 Pasivos por impuesto diferido.

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

## 2.3 Activos por impuesto diferido.

De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles;
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la entidad reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la entidad dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

### 3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido.

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la entidad dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

### 4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios.

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de resultados del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de resultados. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la entidad adquirida, se inscribirá en la cuenta de resultados.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la entidad hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan de Contabilidad debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

En el caso de que una entidad no lucrativa participe en combinaciones de negocios con empresas, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración al que hace referencia el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración

sobre combinaciones de negocios del Plan General de Contabilidad, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un ajuste a la diferencia negativa.

b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

En el caso particular de una entidad en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de resultados del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.

#### 16.<sup>a</sup> Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas.

##### 1. Gastos.

##### 1.1 Criterio general de reconocimiento.

Los gastos realizados por la entidad se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurran, al margen de la fecha en que se produzca la corriente financiera. En particular, las ayudas otorgadas por la entidad se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión.

##### 1.2 Reglas de imputación temporal.

En ocasiones, el reconocimiento de estos gastos se difiere en espera de que se completen algunas circunstancias necesarias para su devengo, que permitan su consideración definitiva en la cuenta de resultados.

Dichas reglas son aplicables a los siguientes casos:

a) Cuando la corriente financiera se produzca antes que la corriente real, la operación en cuestión dará lugar a un activo, que será reconocido como un gasto cuando se perfeccione el hecho que determina dicha corriente real.

b) Cuando la corriente real se extienda por períodos superiores al ejercicio económico, cada uno de los períodos debe reconocer el gasto correspondiente, calculado con criterios razonables, sin perjuicio de lo indicado para los gastos de carácter plurianual.

### 1.3 Gastos de carácter plurianual.

Las ayudas otorgadas en firme por la entidad y otros gastos comprometidos de carácter plurianual se contabilizarán en la cuenta de resultados del ejercicio en que se apruebe su concesión con abono a una cuenta de pasivo, por el valor actual del compromiso asumido.

1.4 Criterios particulares aplicables a los desembolsos incurridos para la organización de eventos futuros.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.1 de la presente norma, los desembolsos relacionados con la organización de eventos futuros (exposiciones, congresos, conferencias, etcétera) se reconocerán en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en la que se incurran, salvo que estuvieran relacionados con la adquisición de bienes del inmovilizado, derechos para organizar el citado evento o cualquier otro concepto que cumpla la definición de activo.

## 2. Ingresos.

En la contabilización de los ingresos en cumplimiento de los fines de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

- a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.
- b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.
- c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.
- d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

## 17.<sup>a</sup> Ingresos por ventas y prestación de servicios.

### 1. Aspectos comunes.

Los ingresos procedentes de la venta de bienes y de la prestación de servicios 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, rebaja en el precio u otras partidas similares que la entidad pueda conceder, así como los intereses incorporados al nominal de los créditos. No obstante, podrán incluirse los intereses incorporados a los créditos comerciales con vencimiento no superior a un año que no tengan un tipo de interés contractual, cuando el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

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 comerciales se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios

anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta.

Cuando existan dudas relativas al cobro de un importe previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la cantidad cuyo cobro se estime como improbable se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.

## 2. Ingresos por ventas.

Sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica. Se presumirá que no se ha producido la citada transferencia, cuando el comprador posea el derecho de vender los bienes a la entidad, y ésta la obligación de recomprarlos por el precio de venta inicial más la rentabilidad normal que obtendría un prestamista.

b) La entidad no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

c) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

d) Es probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción, y

e) Los costes incurridos o a incurrir en la transacción pueden ser valorados con fiabilidad.

## 3. Ingresos por prestación de servicios.

Los ingresos por prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En consecuencia, sólo se contabilizarán los ingresos procedentes de prestación de servicios cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

a) El importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.

b) Es probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.

c) El grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y

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

La entidad revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso por recibir, a medida que el servicio se va prestando. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación de prestación de servicios no pueda ser estimado con fiabilidad.

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

## 18.<sup>a</sup> Provisiones y contingencias.

### 1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se

sitúa en la expectativa válida creada por la entidad frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.

En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la entidad relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.

## 2. Valoración.

De acuerdo con la información disponible en cada momento, las provisiones se valorarán en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando. 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.

La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la entidad del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido. El importe por el que se registrará el citado activo no podrá exceder del importe de la obligación registrada contablemente. Sólo cuando exista un vínculo legal o contractual, por el que se haya exteriorizado parte del riesgo, y en virtud del cual la entidad no esté obligada a responder, se tendrá en cuenta para estimar el importe por el que, en su caso, figurará la provisión.

## 19.<sup>a</sup> Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.

Tendrán la consideración de retribuciones a largo plazo al personal, las prestaciones post-empleo, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, así como cualquier otra prestación a largo plazo que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido, respecto al momento en el que se presta el servicio.

### 1. Retribuciones a largo plazo de aportación definida.

Las retribuciones a largo plazo al personal tendrán el carácter de aportación definida cuando consistan en contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada –como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones–, siempre que la entidad no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

Las contribuciones a realizar por retribuciones de aportación definida darán lugar a un pasivo por retribuciones a largo plazo al personal cuando, al cierre del ejercicio, figuren contribuciones devengadas no satisfechas.

### 2. Retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Las retribuciones a largo plazo al personal que no tengan el carácter de aportación definida, se considerarán de prestación definida. En este caso, el importe a reconocer como provisión por retribuciones al personal a largo plazo será la diferencia entre el valor actual de las retribuciones comprometidas y el valor razonable de los eventuales activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones. Asimismo, en su caso, se minorará en el importe procedente de costes por servicios pasados todavía no reconocidos en los términos indicados en esta norma. Todas las variaciones en los importes anteriores que se produzcan en el ejercicio se reconocerán en la cuenta de resultados, salvo aquellas que conforme se señala en los párrafos siguientes se deban imputar directamente en el patrimonio neto.

Si de la aplicación del párrafo anterior surgiese un activo, su valoración no podrá superar el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la entidad en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, más, en

su caso, la parte pendiente de imputar a resultados de costes por servicios pasados. Cualquier ajuste que proceda realizar por este límite en la valoración del activo, vinculado a retribuciones post-empleo, se imputará directamente a patrimonio neto, reconociéndose como reservas.

Para estimar el importe del valor actual de las retribuciones comprometidas de prestación definida se utilizarán métodos actuariales de cálculo e hipótesis financieras y actuariales insesgadas y compatibles entre sí.

Se entenderán por activos afectos, incluidas las pólizas de seguro, aquellos que no sean propiedad de la entidad sino de un tercero separado legalmente y que sólo estén disponibles para la liquidación de las retribuciones a los empleados. Tales activos no pueden retornar a la entidad salvo cuando los activos remanentes para cumplir con todas las obligaciones sean suficientes. Cuando se trate de pólizas de seguros, la entidad aseguradora no debe ser una parte vinculada de la entidad según se define en la norma 13.<sup>a</sup> de elaboración de cuentas anuales. Cuando los activos los posea un fondo de prestaciones a largo plazo para los empleados, no pueden ser instrumentos financieros intransferibles emitidos por la entidad.

La variación en el cálculo del valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas o en su caso del activo afecto, en la fecha de cierre del ejercicio, debida a pérdidas y ganancias actuariales se imputará en el ejercicio en el que surja, directamente en el patrimonio neto, reconociéndose como reservas. A estos efectos, las pérdidas y ganancias actuariales son exclusivamente las variaciones que se producen como consecuencia de cambios en las hipótesis actuariales o de diferencias entre los cálculos previos realizados con base en las hipótesis actuariales utilizadas y los sucesos efectivamente ocurridos.

Si la entidad puede exigir a una entidad aseguradora, el pago de una parte o de la totalidad del desembolso exigido para cancelar una obligación por prestación definida, resultando prácticamente cierto que dicha entidad aseguradora vaya a reembolsar alguno o todos de los desembolsos exigidos para cancelar dicha obligación, pero la póliza de seguro no cumple las condiciones para ser un activo afecto, la entidad reconocerá su derecho al reembolso en el activo que, en los demás aspectos se tratará como un activo afecto. En particular este derecho se valorará por su valor razonable.

Los costes por servicios pasados surgidos por el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida post-empleo o por una mejora en las condiciones del mismo, serán reconocidas como gasto y se imputarán a la cuenta de resultados de la siguiente forma:

a) Si se trata de derechos irrevocables, el gasto se imputará a la cuenta de resultados de forma inmediata.

b) Si se trata de derechos revocables, el gasto se imputará a la cuenta de resultados de forma lineal en el periodo medio que resta hasta que los derechos por servicios pasados sean irrevocables. No obstante, si de acuerdo con lo dispuesto en esta norma surgiera un activo, los derechos revocables se imputarán a la cuenta de resultados de forma inmediata, salvo que se produzca una reducción en el valor actual de las prestaciones económicas que pueden retornar a la entidad en forma de reembolsos directos o en forma de menores contribuciones futuras, en cuyo caso se imputará a la cuenta de resultados de forma inmediata el exceso sobre tal reducción.

Los costes por servicios pasados surgidos en cualquier otro tipo de retribución a largo plazo al personal se reconocerán inmediatamente como gastos en la cuenta de resultados por su valor actual.

20.<sup>a</sup> Subvenciones, donaciones y legados recibidos.

1. Reconocimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán, con carácter general, directamente en el patrimonio neto de la entidad para su posterior reclasificación al

excedente del ejercicio como ingresos, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 3 de esta norma. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables que se obtengan sin asignación a una finalidad específica se contabilizarán directamente en el excedente del ejercicio en que se reconozcan.

Si las subvenciones, donaciones o legados fueran concedidos por los asociados, fundadores o patronos se seguirá este mismo criterio, salvo que se otorgasen a título de dotación fundacional o fondo social, en cuyo caso se reconocerán directamente en los fondos propios de la entidad. También se reconocerán directamente en los fondos propios, las aportaciones efectuadas por un tercero a la dotación fundacional o al fondo social.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su recepción.

En particular, para entender cumplidas las citadas condiciones se aplicarán los siguientes criterios:

a) Las obtenidas para adquirir un activo solo se calificarán de no reintegrables cuando se haya adquirido el correspondiente activo.

Si las condiciones del otorgamiento exigen mantener la inversión durante un determinado número de años, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya realizado la inversión y no existan dudas razonables de que se mantendrá en el período fijado en los términos de la concesión.

En particular, se aplicará este criterio cuando las condiciones del otorgamiento obliguen a invertir permanentemente el importe recibido en un activo financiero, y a destinar el rendimiento de esa inversión exclusivamente al cumplimiento de los fines o actividad propia. El rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para los activos financieros.

b) Las obtenidas para la construcción, mejora, renovación o ampliación de un activo, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización de la obra y su puesta en condiciones de funcionamiento, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, la subvención se calificará como no reintegrable en proporción a la obra ejecutada, siempre que no existan dudas razonables de que concluirá la construcción del activo o la ejecución de las actuaciones de mejora, renovación o ampliación según las condiciones establecidas en el acuerdo de concesión.

c) Las obtenidas para financiar gastos específicos de ejecución plurianual, si las condiciones del otorgamiento exigen la finalización del plan de actuación y la justificación de que se han realizado las correspondientes actividades, por ejemplo, la realización de cursos de formación, se considerarán no reintegrables cuando al cierre del ejercicio se haya ejecutado la actuación, total o parcialmente.

En el supuesto de ejecución parcial, el importe recibido se calificará como no reintegrable en proporción al gasto ejecutado, siempre que no existan dudas razonables de que se concluirá en los términos fijados en las condiciones del otorgamiento.

Si la entidad invierte los fondos recibidos en un activo financiero de forma transitoria a la espera de aplicarlos a su finalidad, el rendimiento que origine la inversión se contabilizará siguiendo los criterios generales de registro y valoración establecidos para el citado elemento patrimonial, sin perjuicio de que el rendimiento de la inversión también deba aplicarse a la finalidad para la que fue otorgada la ayuda.

No obstante lo anterior, en aquellos casos en que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que

se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse responsabilidades a la entidad por el buen fin de la ayuda recibida, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión.

## 2. Valoración.

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido.

Las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien o servicio recibido, siempre que el valor razonable del citado bien o servicio pueda determinarse de manera fiable.

## 3. Criterios de imputación al excedente del ejercicio.

La imputación al excedente del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación al excedente del ejercicio, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se obtengan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

b) Cuando se obtengan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

b<sub>1</sub>) Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Se aplicará este mismo criterio si la ayuda tiene como finalidad compensar los gastos por grandes reparaciones a efectuar en los bienes del Patrimonio Histórico.

b<sub>2</sub>) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance o, en su caso, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos.

b<sub>3</sub>) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b<sub>4</sub>) Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

b<sub>5</sub>) Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

Sin perjuicio de lo anterior, en caso de enajenación del activo recibido, si la entidad estuviera obligada a destinar la contraprestación obtenida de manera simultánea a la adquisición de un activo de la misma naturaleza, la subvención, donación o legado se imputará como ingreso del ejercicio en el que cese la citada restricción.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

## 4. Cesiones recibidas de activos no monetarios y de servicios sin contraprestación.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 de esta norma, en las cesiones de bienes y servicios a título gratuito que a continuación se detallan se aplicarán los siguientes criterios.

#### 4.1 Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado.

La entidad reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente en el patrimonio neto, que se reclasificará al excedente del ejercicio como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3 de esta norma.

El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, las inversiones realizadas por la entidad que no sean separables del terreno cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo.

Estas inversiones se amortizarán en función de su vida útil, que será el plazo de la cesión –incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir–, cuando ésta sea inferior a su vida económica. En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la entidad edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el cedente o en la entidad.

#### 4.2 Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado.

Si junto al terreno se cede una construcción el tratamiento contable será el descrito en el apartado 4.1 de la presente norma. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido.

#### 4.3 Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales, o por tiempo indefinido.

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de resultados por la mejor estimación del derecho cedido.

No obstante, cuando existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la entidad, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el apartado 4.2. En el supuesto de cesiones por un periodo indefinido se aplicará un tratamiento similar.

#### 4.4 Servicios recibidos sin contraprestación.

La entidad reconocerá en la cuenta de resultados un gasto de acuerdo con su naturaleza y un ingreso en concepto de subvención/donación por la mejor estimación del valor razonable del servicio recibido.

### 21.<sup>a</sup> Fusiones entre entidades no lucrativas.

#### 1. Ámbito de aplicación.

La presente norma será de aplicación a las fusiones en las que exclusivamente intervengan entidades no lucrativas.

Cuando una entidad no lucrativa adquiera un negocio se aplicarán los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

## 2. Valoración contable de los elementos patrimoniales.

Los elementos patrimoniales de la entidad resultante de la fusión se valorarán por los valores contables que tuvieran en cada una de las entidades antes de la operación.

Del mismo modo, la entidad resultante trasladará a su patrimonio neto los epígrafes y partidas que lucían en el patrimonio neto de las entidades que participan en la fusión.

Los honorarios abonados a asesores legales, u otros profesionales que intervengan en la operación se contabilizarán como un gasto en la cuenta de resultados.

## 3. Eliminación de créditos y débitos recíprocos.

Cualquier pérdida por deterioro previamente reconocida por las citadas entidades en relación con créditos y débitos recíprocos, deberá revertir y contabilizarse como un ingreso en la cuenta de resultados de la entidad que hubiera contabilizado la pérdida por deterioro. En la fecha en que se produzca el traspaso del patrimonio a la entidad resultante de la operación, los mencionados créditos y débitos deberán cancelarse en la contabilidad de esta última.

## 22.<sup>a</sup> Negocios conjuntos.

### 1. Ámbito de aplicación.

Un negocio conjunto es una actividad económica controlada conjuntamente por dos o más personas físicas o jurídicas. A estos efectos, control conjunto es un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más personas, que serán denominadas en la presente norma «partícipes», convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación sobre una actividad económica con el fin de obtener beneficios económicos, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

### 2. Categorías de negocios conjuntos.

Los negocios conjuntos pueden ser:

a) Negocios conjuntos que no se manifiestan a través de la constitución de una entidad ni el establecimiento de una estructura financiera independiente de los partícipes, como son las uniones temporales de entidades y las comunidades de bienes, y entre las que se distinguen:

a<sub>1</sub>) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los partícipes.

a<sub>2</sub>) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los partícipes.

b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o entidades controladas de forma conjunta.

#### 2.1 Explotaciones y activos controlados de forma conjunta.

El partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto.

Asimismo reconocerá en su cuenta de resultados la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta

de resultados. De igual manera se reflejarán en la cuenta de resultados, las variaciones patrimoniales correspondiente a la parte proporcional de los importes de las partidas de negocio conjunto que le corresponda, en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

En su caso, el estado de flujos de efectivo del partícipe estará integrada, igualmente, la parte proporcional de los importes de las partidas del negocio conjunto que le corresponda en función del porcentaje de participación establecido en los acuerdos alcanzados.

Se deberán eliminar los resultados no realizados que pudieran existir por transacciones entre el partícipe y el negocio conjunto, en proporción a la participación que corresponda a aquél. También serán objeto de eliminación los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

Si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

## 2.2 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 el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros.

## 23.<sup>a</sup> Operaciones entre entidades del grupo.

### 1. Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre entidades del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 11.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales contenida en la tercera parte de este Plan de Entidades sin fines lucrativos.

Las operaciones entre entidades del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las entidades del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, con carácter general, los elementos objeto de la transacción afectos a la actividad mercantil, se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas.

Las operaciones afectas a la actividad propia se contabilizarán en el momento inicial por el precio acordado.

### 2. Norma particular: aportaciones no dinerarias.

Las normas particulares solo serán de aplicación cuando los elementos objeto de la transacción deban calificarse como un negocio.

Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes y control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

A efectos de esta norma, las participaciones en el patrimonio neto que otorguen el control sobre una entidad que constituya un negocio, también tendrán esta calificación.

En las aportaciones no dinerarias a una entidad del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales individuales en la fecha en que se realiza la operación.

#### 24.<sup>a</sup> Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la entidad podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Sin embargo, se calificarán como cambios en estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de resultados del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

#### 25.<sup>a</sup> 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. 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, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la entidad o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

## TERCERA PARTE

### Cuentas anuales

#### I. Normas de elaboración de las cuentas anuales

##### 1.<sup>a</sup> Documentos que integran las cuentas anuales.

Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos comprenden el balance, la cuenta de resultados, y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las actividades de la entidad.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivos y grado de cumplimiento de las actividades de la entidad. Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, la información sobre los flujos de efectivo no será obligatoria.

##### 2.<sup>a</sup> Formulación de cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales se elaborarán con una periodicidad de doce meses, salvo en los casos de constitución, modificación de la fecha de cierre del ejercicio o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el órgano de gobierno de la entidad, quien responderá de su veracidad. El plazo de formulación y aprobación será como máximo de seis meses, a contar desde el cierre del ejercicio. No obstante, en el caso de que se sometan a auditoría de cuentas anuales, habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

La formulación y aprobación de las cuentas anuales y, en su caso, la posterior revisión por el órgano competente, seguirá el régimen previsto en la correspondiente norma reguladora del régimen jurídico de la entidad. A estos efectos, las cuentas anuales deberán ser firmadas por todas las personas que tengan conferida la facultad para ello, y si faltara la firma de alguno de ellos se hará expresa indicación de la causa en cada uno de los documentos en que falte. En todo caso las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado.

3. El balance, la cuenta de resultados, y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a que corresponden y el ejercicio al 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.<sup>a</sup> Estructura de las cuentas anuales.

1. Las cuentas anuales de las entidades sin fines lucrativos deberán adaptarse al modelo normal.

2. Las entidades sin fines lucrativos podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

a) Balance y memoria abreviados: Las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

– Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

– Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual

de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la actividad propia» y, en su caso, la partida 2. «Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil».

– Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

b) Cuenta de resultados abreviada: las entidades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

– Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.

– Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la actividad propia» y, en su caso, la partida 2. «Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil».

– Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

Cuando una entidad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado en este apartado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

3. Lo establecido en las normas siguientes para los modelos normales deberá adecuarse a las características propias de los modelos abreviados.

4. El contenido de la memoria abreviada que se incluye en la sección relativa a los modelos abreviados, tiene carácter de información mínima a cumplimentar por las entidades que puedan utilizarla. Adicionalmente, siempre que dichas entidades realicen operaciones cuya información en memoria esté regulada en el modelo normal de las cuentas anuales y no en el abreviado, habrán de incluir dicha información en la memoria abreviada. Entre estas transacciones pueden mencionarse: coberturas contables, la adquisición de un negocio e información sobre el medio ambiente, entre otras.

4.<sup>a</sup> Normas comunes al balance y la cuenta de resultados.

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance y la cuenta de resultados 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. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

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

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

4. Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos normales y abreviados, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

5. Podrá hacerse una subdivisión más detallada de las partidas que aparecen en los modelos, tanto en el normal como en el abreviado.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, o letras en la cuenta de resultados y estado de flujos de efectivo, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

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

8. Los créditos y deudas con entidades del grupo y asociadas, así como los ingresos y gastos derivados de ellos, figurarán en las partidas correspondientes, con separación de las que no correspondan a entidades del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a entidades asociadas también se incluirán las relaciones con entidades multigrupo.

9. Las entidades que participen en uno o varios negocios conjuntos que no tengan personalidad jurídica (uniones temporales de empresas, comunidades de bienes, etc.) deberán presentar esta información, atendiendo a lo dispuesto en la norma de registro y valoración relativa a negocios conjuntos, integrando en cada partida de los modelos de los distintos estados financieros las cantidades correspondientes a los negocios conjuntos en los que participen, e informando sobre su desglose en la memoria.

#### 5.<sup>a</sup> Balance.

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

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

a) El activo corriente comprenderá:

– Los activos que la entidad espera vender, consumir o realizar en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio. En consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los activos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

– El efectivo y otros activos líquidos equivalentes, cuya utilización no esté restringida, para ser intercambiados o usados para cancelar un pasivo al menos dentro del año siguiente a la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo, en particular, los bienes del Patrimonio Histórico, se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

– Las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio; en particular, aquellas obligaciones para las cuales la entidad no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo. En consecuencia, los pasivos no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

– Los pasivos financieros contabilizados a valor razonable, excepto los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

2. Un activo financiero y un pasivo financiero se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la entidad tenga en ese momento, el derecho exigible de compensar los importes reconocidos, y

b) Que la entidad tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Las mismas condiciones deberán concurrir para que la entidad pueda presentar por su importe neto los activos por impuestos y los pasivos por impuestos.

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en las normas

de registro y valoración, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

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

4. En caso de que la entidad tenga gastos de investigación activados de acuerdo con lo establecido en la correspondiente norma de registro y valoración, se creará una partida específica «Investigación», dentro del epígrafe A.I «Inmovilizado intangible» del activo del balance normal.

5. Los terrenos o construcciones que la entidad destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A.IV. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

Los terrenos o construcciones que la entidad destine, en el ejercicio de su actividad propia, a la cesión a terceros sin contraprestación o a cambio de una contraprestación significativamente inferior a la de mercado, se incluirán en el epígrafe A.III. «Inmovilizado material» del activo.

6. En el caso de que la entidad tenga existencias de producción de ciclo superior a un año, las partidas del epígrafe B.II. del activo 3. «Productos en curso» y 4. «Productos terminados» del balance normal, se desglosarán para recoger separadamente las de ciclo corto y las de ciclo largo de producción.

7. Cuando la entidad tenga créditos por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe A.VIII en el activo no corriente, con la denominación «Deudores no corrientes».

Los créditos con usuarios, patrocinadores o afiliados con vencimiento superior a un año, se presentarán en este mismo epígrafe, con el adecuado desglose.

8. La dotación fundacional o el fondo social no exigido figurarán en la partida A-1.1.2 «(Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)» del patrimonio neto.

9. Cuando la entidad tenga deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, se creará el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores no corrientes».

10. Los débitos con beneficiarios con vencimiento superior a un año, se presentarán en el epígrafe B.VI del pasivo, a que se ha hecho referencia en el apartado anterior, con el adecuado desglose.

11. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe B.III «Usuarios y otros deudores de la actividad propia» del activo, se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

12. Si existieran operaciones vinculadas, el epígrafe C.V. «Beneficiarios-Acreedores» del pasivo se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

13. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la entidad, registrándose en la subagrupación A-3. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos». Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos a título de dotación fundacional o fondo social formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1. «Fondos propios».

14. Cuando la entidad tenga inversiones en activos que cumpliendo la definición de activos financieros del apartado 2 de la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros, no estén regulados por dicha norma y no figuren específicamente en otras partidas del balance (tal como los activos vinculados a retribuciones post-empleo de prestación definida que se deban reconocer de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal), creará la partida «Otras inversiones» que incluirá en los epígrafes A.V, A.VI, B.V y B.VI del activo del

balance normal, en función de si son a largo o corto plazo y frente a entidades del grupo y asociadas o no.

15. Si, excepcionalmente, la moneda o monedas funcionales de la entidad fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en un epígrafe específico «Diferencia de conversión» que se creará dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal. En este epígrafe figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta en un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

16. La entidad presentará en el balance, de forma separada del resto de los activos y pasivos, los activos no corrientes mantenidos para la venta y los activos correspondientes a un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que figurarán en el epígrafe B.I. del activo y los pasivos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que figurarán en el epígrafe C.I. del pasivo. Estos activos y pasivos no se compensarán, ni se presentarán como un único importe.

17. Cuando la entidad tenga elementos patrimoniales clasificados como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», cuyos cambios de valoración deban registrarse directamente en el patrimonio neto (por ejemplo, activos financieros disponibles para la venta), se creará un epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de la subagrupación A-2. «Ajustes por cambios de valor» del patrimonio neto del balance normal.

#### 6.<sup>a</sup> Cuenta de resultados.

La cuenta de resultados recoge las variaciones originadas en el patrimonio neto a lo largo del ejercicio, por los siguientes conceptos:

- a) El excedente del ejercicio.
- b) El importe de los ingresos o gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, según lo requerido por las normas de registro y valoración.
- c) Las transferencias o reclasificaciones realizadas al excedente del ejercicio, según lo requerido por las normas de registro y valoración.
- d) Los ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.
- e) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.
- f) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

Este documento se formulará aplicando las reglas que se indican a continuación para cada uno de los citados conceptos.

##### 1. Excedente del ejercicio.

Recoge la parte del resultado del periodo, formado 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 registro y valoración.

Se formulará teniendo en cuenta que:

- a) Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.
- b) El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de la actividad se reflejará en la cuenta de resultados por su importe neto de devoluciones y descuentos.
- c) Los importes correspondientes a actividades realizadas por otras entidades en el proceso productivo se mostrarán en la partida 6. «Aprovisionamientos».
- d) Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos afectos al cumplimiento de los fines de la entidad, se reflejarán en la partida 1.d) «Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio» y 1.e) «Donaciones y legados

imputados al excedente del ejercicio» del modelo normal de la cuenta de resultados, y 1.d) «Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» del modelo abreviado, mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado material o intangible, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 11. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 11.

Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el excedente de las operaciones financieras incorporándose, en caso de que sea significativo, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero».

Si la entidad realiza actividades mercantiles y recibe subvenciones, donaciones o legados relacionados con dichas actividades aplicará los siguientes criterios:

i. Las que se incorporen al ciclo normal de explotación se mostrarán en la partida 7. «Otros ingresos de la actividad». A tal efecto en la citada partida se incluirá el siguiente desglose: a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente y b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad mercantil.

ii. Las que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias se mostrarán en la partida 11. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». A tal efecto en la citada partida se incluirá el correspondiente desglose diferenciando entre los «afectos a la actividad propia» y los «afectos a la actividad mercantil».

iii. Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, se aplicará el criterio indicado en relación con la actividad propia. A tal efecto, en la partida «Imputación de subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero» se incluirá el siguiente desglose las «afectas a la actividad propia» y las «afectas a la actividad mercantil».

e) La partida 12. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 8. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 9.c) del modelo normal y 8 del abreviado.

f) En el supuesto excepcional de que en una combinación de negocios el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, se creará una partida con la denominación «Diferencia negativa de combinaciones de negocio», formando parte del excedente de la actividad.

g) Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en su norma de registro y valoración deban imputarse a la cuenta de resultados, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

h) En su caso, los gastos asociados a una reestructuración se registrarán en las correspondientes partidas atendiendo a su naturaleza y se informará en la memoria de las cuentas anuales del importe global de los mismos y, cuando sean significativos, de los importes incluidos en cada una de las partidas.

i) En caso de que la entidad presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación «Otros resultados», formando parte del excedente de la actividad e informará de ello detalladamente en la memoria.

j) En la partida 16.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros, cartera de negociación y otros» del modelo normal se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros mantenidos para negociar» y «Otros activos (pasivos) financieros a

valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio » en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados calculados según el método de tipo de interés efectivo así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

2. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y reclasificaciones al excedente del ejercicio.

Los importes relativos a los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto y las reclasificaciones a la cuenta de resultados se registrarán por su importe bruto, mostrándose en una partida separada su correspondiente efecto impositivo.

Si existe un elemento patrimonial clasificado como «Activos no corrientes mantenidos para la venta» o como «Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta», que implique que su valoración produzca cambios que deban registrarse directamente en el patrimonio neto (por ejemplo, activos financieros disponibles para la venta), se creará un epígrafe específico «Activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta» dentro de las agrupaciones C. «Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y D. «Reclasificaciones al excedente del ejercicio».

En caso de que excepcionalmente, su moneda o monedas funcionales fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico «Diferencias de conversión» dentro de los «Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto» y las «Reclasificaciones al excedente del ejercicio». En estos epígrafes figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta de un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

3. Ajustes debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.

Cuando se advierta un error en el ejercicio a que se refieren las cuentas anuales que corresponda a un ejercicio anterior al comparativo, se informará en la memoria, e incluirá el correspondiente ajuste en la cuenta de resultados, de forma que el patrimonio inicial de dicho ejercicio comparativo será objeto de modificación en aras de recoger la rectificación del error. En el supuesto de que el error corresponda al ejercicio comparativo se deberá reexpresar la cuenta de resultados del ejercicio anterior.

Las mismas reglas se aplicarán respecto a los cambios de criterio contable.

4. Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

Se recogerán las aportaciones de fundadores, asociados y terceros a la dotación fundacional o fondo social, así como las variaciones que pudieran originarse en estos conceptos por la reclasificación de otras partidas del patrimonio neto u otras operaciones que les afecten.

5. En la partida 20 «Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos» del modelo normal de cuenta de resultados, donde la entidad incluirá un importe único que comprenda:

El resultado después de impuestos de las actividades interrumpidas; y

El resultado después de impuestos reconocido por la valoración a valor razonable menos los costes de venta, o bien por la enajenación o disposición por otros medios de los activos o grupos enajenables de elementos que constituyan la actividad interrumpida.

La entidad presentará en esta partida, el importe del ejercicio anterior correspondiente a las actividades que tengan el carácter de interrumpidas en la fecha de cierre del ejercicio al que corresponden las cuentas anuales.

Una actividad interrumpida es todo componente de una entidad que ha sido enajenado o se ha dispuesto de él por otra vía, o bien que ha sido clasificado como mantenido para la venta, y:

- a) Represente una línea de negocio o un área geográfica de la explotación, que sea significativa y pueda considerarse separada del resto;
- b) Forme parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o
- c) Sea una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de venderla.

A estos efectos, se entiende por componente de una entidad las actividades o flujos de efectivo que, por estar separados y ser independientes en su funcionamiento o a efectos de información financiera, se distinguen claramente del resto de la entidad, tal como una entidad dependiente o un segmento de negocio o geográfico.

Los ingresos y gastos generados por los activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, que no cumplan los requisitos para calificarlos como operaciones interrumpidas, se reconocerán en la partida de la cuenta de resultados que corresponda según su naturaleza.

#### 7.<sup>a</sup> 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:

1. El modelo de la 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 los apartados correspondientes.

2. Aquellas entidades que realicen conjuntamente actividades sin fines de lucro (con independencia de que la prestación o servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación) con actividades lucrativas de carácter mercantil, deberán diferenciar dentro del inmovilizado, las existencias, así como en los gastos e ingresos de explotación, los afectos a actividades propias y los que están afectos a actividades mercantiles determinando el resultado de explotación que corresponde a cada una de estas actividades, para lo que se creará un apartado específico con la siguiente denominación: «Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil».

3. Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la memoria que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividades 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 y de los resultados de la entidad; en particular, se incluirán datos cualitativos correspondientes a la situación del ejercicio anterior cuando ello sea significativo. Adicionalmente, en la memoria se incorporará cualquier información que otra normativa exija incluir en este documento de las cuentas anuales.

En este sentido, en las entidades sin fines lucrativos, con carácter general, es conveniente distinguir las siguientes categorías de activos:

- Activos con restricciones permanentes (limitaciones en cuanto al destino o a la inversión obligatoria de los activos).
- Activos con restricciones temporales (presentes y futuras).
- Activos sin restricción de uso.

4. La información cuantitativa requerida en la memoria deberá referirse al ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, así como al ejercicio anterior del que se ofrece información comparativa, salvo que específicamente una norma contable indique lo contrario.

5. Lo establecido en la memoria en relación con las entidades asociadas deberá entenderse también referido a las entidades multigrupo.

6. Lo establecido en la nota 4 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

8.<sup>a</sup> Información sobre los flujos de efectivo.

La información sobre el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes se mostrará en el estado de flujos de efectivo comprendido en el apartado 30 de la Memoria, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio.

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes, los que como tal figuran en el epígrafe B.VIII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos 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.

Asimismo, a los efectos del estado de flujos de efectivo se podrán incluir como un componente del efectivo, los descubiertos ocasionales cuando formen parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

1. Serán de aplicación las normas comunes establecidas para la elaboración del balance y la cuenta de resultados.

2. Flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación y las actividades de gestión son fundamentalmente los ocasionados por las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como por otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación. La variación del flujo de efectivo ocasionada por estas actividades se mostrará por su importe neto, a excepción de los flujos de efectivo correspondientes a intereses e impuestos sobre beneficios, de los que se informará separadamente.

A estos efectos, el resultado del ejercicio antes de impuestos será objeto de corrección para eliminar los gastos e ingresos que no hayan producido un movimiento de efectivo e incorporar las transacciones de ejercicios anteriores cobradas o pagadas en el actual, clasificando separadamente los siguientes conceptos:

a) Los ajustes para eliminar:

– Correcciones valorativas, tales como amortizaciones, pérdidas por deterioro de valor, o resultados surgidos por la aplicación del valor razonable, así como las variaciones en las provisiones.

– Operaciones que deban ser clasificadas como actividades de inversión o financiación, tales como resultados por enajenación de inmovilizado o de instrumentos financieros.

– Remuneración de activos financieros y pasivos financieros cuyos flujos de efectivo deban mostrarse separadamente conforme a lo previsto en el apartado c) siguiente.

El descuento de papel comercial, o el anticipo por cualquier otro tipo de acuerdo, del importe de las ventas a clientes se tratará a los efectos del estado de flujos de efectivo como un cobro a clientes que se ha adelantado en el tiempo. Igualmente se aplicará a otros descuentos similares en operaciones realizadas por la entidad.

b) Los cambios en el capital corriente que tengan su origen en una diferencia en el tiempo entre la corriente real de bienes y servicios de las actividades de explotación o de las actividades de gestión y su corriente monetaria.

c) Los flujos de efectivo por intereses, incluidos los contabilizados como mayor valor de los activos, y cobros de dividendos.

d) Los flujos de efectivo por impuesto sobre beneficios.

3. Flujos de efectivo por actividades de inversión son los pagos que tienen su origen en la adquisición de activos no corrientes y otros activos no incluidos en el efectivo y otros activos líquidos equivalentes, tales como inmovilizados intangibles, materiales, inversiones inmobiliarias o inversiones financieras, así como los cobros procedentes de su enajenación o de su amortización al vencimiento.

Los flujos de efectivo por actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de las aportaciones a la dotación fundacional o fondo social, los recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación, así como los pagos realizados por amortización o devolución de las cantidades aportadas por ellos.

4. Los cobros y pagos procedentes de activos financieros, así como los correspondientes a los pasivos financieros de rotación elevada podrán mostrarse netos, siempre que se informe de ello en la memoria. Se considerará que el periodo de rotación es elevado cuando el plazo entre la fecha de adquisición y la de vencimiento no supere seis meses.

5. Los flujos procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a la moneda funcional al tipo de cambio vigente en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión, sin perjuicio de poder utilizar una media ponderada representativa del tipo de cambio del periodo en aquellos casos en que exista un volumen elevado de transacciones efectuadas.

Si entre el efectivo y otros activos líquidos equivalentes figuran activos denominados en moneda extranjera, se informará en el estado de flujos de efectivo del efecto que en esta rúbrica haya tenido la variación de los tipos de cambio.

6. La entidad debe informar de cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes al efectivo que no estén disponibles para ser utilizados.

7. Cuando exista una cobertura contable, los flujos del instrumento de cobertura se incorporarán en la misma partida que los de la partida cubierta, indicando en la memoria este efecto.

8. En el caso de operaciones interrumpidas, se detallarán en la nota correspondiente de la memoria los flujos de las distintas actividades.

9. Respecto a las transacciones no monetarias, en la memoria se informará de las operaciones de inversión y financiación significativas que, por no haber dado lugar a variaciones de efectivo, no hayan sido incluidas en el estado de flujos de efectivo (por ejemplo, adquisición de un inmovilizado con pago aplazado o 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 actividad en efectivo o equivalentes que se haya incluido en el estado de flujos de efectivo.

10. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por la adquisición o enajenación de un conjunto de activos y pasivos que conformen un negocio o línea de actividad 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 con la denominación «Unidad de negocio».

#### 9.<sup>a</sup> Cifra anual de negocios.

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades lucrativas de carácter mercantil de la entidad, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.

10.<sup>a</sup> Número medio de trabajadores.

Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la entidad durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios.

11.<sup>a</sup> Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una entidad sin fines lucrativos se entenderá que otra entidad forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las entidades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

En particular, se presumirá que dos entidades no lucrativas tienen la calificación de entidades del grupo a los exclusivos efectos de cumplir con el deber de informar en sus respectivas cuentas anuales individuales, en los términos requeridos por este Plan, cuando en ambas entidades coincidan la mayoría de las personas que componen sus respectivos órganos de gobierno.

Se entenderá que una entidad es asociada cuando, sin que se trate de una entidad del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal entidad una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) La entidad o una o varias entidades del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la entidad, y
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.

Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:

1. Representación en el órgano de gobierno de la entidad participada;
2. Participación en los procesos de fijación de políticas;
3. Transacciones de importancia relativa con la participada;
4. Intercambio de personal directivo; o
5. Suministro de información técnica esencial.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la entidad o una o varias entidades del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra entidad.

Se entenderá por entidad multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la entidad o alguna o algunas de las entidades del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de entidades.

12.<sup>a</sup> Estados financieros intermedios.

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales.

### 13.<sup>a</sup> Partes vinculadas.

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre fundadores, miembros del órgano de gobierno o asociados, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

a) Las entidades que tengan la consideración de entidad del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma undécima de elaboración de las cuentas anuales.

No obstante, una entidad estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra entidad también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengan impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas o jurídicas que tuvieran la condición de fundadores, miembros del órgano de gobierno, asociados o que, en su caso, posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la entidad, o en la entidad dominante de la misma, siempre que dicha condición o participación en los derechos de voto les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la entidad o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los fundadores y asociados. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las entidades que compartan algún fundador, asociado o miembro del órgano de gobierno o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

f) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la entidad, cuando el mismo sea persona jurídica.

g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la entidad. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

## MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES

## Balance

Balance al cierre del ejercicio 200X

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>			
	<b>I. Inmovilizado intangible</b>			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo			
202, (2802), 2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), 2906)	5. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), 2905)	7. Otro inmovilizado intangible			
	<b>II. Bienes del Patrimonio Histórico</b>			
240, (2990)	1. Bienes inmuebles			
241, (2991)	2. Archivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bienes muebles			
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico			
	<b>III. Inmovilizado material</b>			
210, 211, (2811), 2831), 2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218,	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
219, (2812), (2813), (2814), (2815),				
(2816), (2817), (2818), (2819),				
(2912), (2913), (2914), (2915),				
(2916), (2917), (2918), (2919)				
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	<b>IV. Inversiones inmobiliarias</b>			
220 (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones			
	<b>V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo</b>			
2503, 2504, (2593), (2594), (293)	1. Instrumentos de patrimonio			
2523, 2524, (2953), (2954)	2. Créditos a entidades			
2513, 2514, (2943), (2944)	3. Valores representativos de deuda			
	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
	<b>VI. Inversiones financieras a largo plazo</b>			
2505, (2595), 260, (269)	1. Instrumentos de patrimonio			
2525, 262, 263, 264, (2955), (298)	2. Créditos a terceros			
2515, 261, (2945), (297)	3. Valores representativos de deuda			
265	4. Derivados			
268, 27	5. Otros activos financieros			
474	<b>VII. Activos por impuesto diferido</b>			
	<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	<b>I. Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			
	<b>II. Existencias</b>			
30, (390)	1. Bienes destinados a la actividad			
31, 32, (391), (392)	2. Materias primas y otros aprovisionamientos			
33, 34, (393), (394)	3. Productos en curso			

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
35, (395)	4. Productos terminados			
36, (396)	5. Subproductos, residuos y materiales recuperados			
407	6. Anticipos a proveedores			
447, 448, (495)	<b>III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia</b>			
	<b>IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</b>			
430, 431, 432, 435, 436, (437), (490), (4935)	1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios			
433, 434, (4933), (4934)	2. Clientes, entidades del grupo y asociadas			
440, 441, 446, 449	3. Deudores varios			
460, 464, 544	4. Personal			
4709	5. Activos por impuesto corriente			
4700, 4707, 4708, 471, 472	6. Otros créditos con las Administraciones Públicas			
558	7. Fundadores por desembolsos exigidos			
	<b>V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo</b>			
5303, 5304, (5393), (5394), (593)	1. Instrumentos de patrimonio			
5323, 5324, 5343, 5344, (5953), (5954)	2. Créditos a entidades			
5313, 5314, 5333, 5334, (5943), (5944)	3. Valores representativos de deuda			
5353, 5354, 5523, 5524	4. Derivados			
	5. Otros activos financieros			
5305, 540, (5395), (549)	<b>VI. Inversiones financieras a corto plazo</b>			
5325, 5345, 542, 543, 547, (5955), (598)	1. Instrumentos de patrimonio			
5315, 5335, 541, 546, (5945), (597)	2. Créditos a entidades			
5590, 5593	3. Valores representativos de deuda			
5355, 545, 548, 551, 5525, 565, 566	4. Derivados			
480, 567	5. Otros activos financieros			
	<b>VII. Periodificaciones a corto plazo</b>			
	<b>VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</b>			
570, 571, 572, 573, 574, 575	1. Tesorería			
576	2. Otros activos líquidos equivalentes			
	<b>TOTAL ACTIVO (A + B)</b>			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	<b>A) PATRIMONIO NETO</b>			
	<b>A-1) Fondos propios</b>			
	<b>I. Dotación fundacional/Fondo social</b>			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
	<b>II. Reservas</b>			
111	1. Estatutarias			
113, 114, 115	2. Otras reservas			
	<b>III. Excedentes de ejercicios anteriores</b>			
120	1. Remanente			
(121)	2. (Excedentes negativos de ejercicios anteriores)			
129	<b>IV. Excedente del ejercicio</b>			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
133 1340 137	<b>A-2) Ajustes por cambios de valor</b> <b>I. Activos financieros disponibles para la venta</b> <b>II. Operaciones de cobertura</b> <b>III. Otros</b>			
130, 1320 131, 1321	<b>A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b> <b>I. Subvenciones</b> <b>II. Donaciones y legados</b>			
	<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>			
140  145 146 141, 142, 143	<b>I. Provisiones a largo plazo</b> 1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal 2. Actuaciones medioambientales 3. Provisiones por reestructuración 4. Otras provisiones			
177, 179 1605, 170 1625, 174 176	<b>II. Deudas a largo plazo</b> 1. Obligaciones y otros valores negociables 2. Deudas con entidades de crédito 3. Acreedores por arrendamiento financiero 4. Derivados 5. Otros pasivos financieros			
1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 180, 185, 189	<b>III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo</b>			
1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634	<b>IV. Pasivos por impuesto diferido</b>			
479 181	<b>V. Periodificaciones a largo plazo</b>			
	<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>			
585, 586, 587, 588, 589	<b>I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			
499, 529	<b>II. Provisiones a corto plazo</b>			
500, 505, 506 5105, 520, 527 5125, 524 5595, 5598	<b>III. Deudas a corto plazo</b> 1. Obligaciones y otros valores negociables 2. Deudas con entidades de crédito 3. Acreedores por arrendamiento financiero 4. Derivados 5. Otros pasivos financieros			
509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 5525, 551, 555, 5565, 5566, 560, 561, 569	<b>IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo</b>			
5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564	<b>V. Beneficiarios – Acreedores</b>			
412	<b>VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</b> 1. Proveedores 2. Proveedores, entidades del grupo y asociadas 3. Acreedores varios 4. Personal (remuneraciones pendientes de pago) 5. Pasivos por impuesto corriente 6. Otras deudas con las Administraciones Públicas 7. Anticipos recibidos por pedidos			
400, 401, 405, (406) 403, 404 410, 411, 419 465, 466	<b>VII. Periodificaciones a corto plazo</b>			
4752 4750, 4751, 4758, 476, 477 438 485, 568	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)</b>			

## Cuenta de Resultados

Cuenta de Resultados correspondiente al ejercicio terminado el ..... de 200X

N.º CUENTAS	NOTA	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
	<b>A) Operaciones continuadas</b>		
	<b>1. Ingresos de la actividad propia</b>		
720	a) Cuotas de asociados y afiliados		
721	b) Aportaciones de usuarios		
722, 723	c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones		
740, 748	d) Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio		
747	e) Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio		
728	Reintegro de ayudas y asignaciones		
700, 701, 702, 703, 704, 705, (706), (708), (709)	<b>2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil</b>		
	<b>3. Gastos por ayudas y otros</b>		
(650)	a) Ayudas monetarias		
(651)	b) Ayudas no monetarias		
(653), (654)	c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno		
(658)	d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados		
(6930), 71*, 7930	<b>4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</b>		
	<b>5. Trabajos realizados por la entidad para su activo</b>		
	<b>6. Aprovisionamientos</b>		
	<b>7. Otros ingresos de la actividad</b>		
	<b>8. Gastos de personal</b>		
(640), (641)	a) Sueldos, salarios y asimilados		
(642), (643), (649)	b) Cargas sociales		
(644), 7950	c) Provisiones		
	<b>9. Otros gastos de la actividad</b>		
(62)	a) Servicios exteriores		
(631), (634), 636, 639	b) Tributos		
(655), (694), (695), 794, 7954	c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales		
(656), (659)	d) Otros gastos de gestión corriente		
(68)	<b>10. Amortización del inmovilizado</b>		
	<b>11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio</b>		
745	a) Subvenciones de capital traspasadas al excedente del ejercicio		
746	b) Donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio		
7951, 7952, 7955, 7956	<b>12. Exceso de provisiones</b>		
	<b>13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado</b>		
(690), (691), (692), 790, 791, 792	a) Deterioro y pérdidas		
(670), (671), (672), 770, 771, 772	b) Resultados por enajenaciones y otras		

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	<b>A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)</b>			
	<b>14. Ingresos financieros</b>			
7600, 7601 7602, 7603	a) De participaciones en instrumentos de patrimonio a <sub>1</sub> ) En entidades del grupo y asociadas a <sub>2</sub> ) En terceros			
7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211 7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769	b) De valores negociables y otros instrumentos financieros b <sub>1</sub> ) De entidades del grupo y asociadas b <sub>2</sub> ) De terceros			
(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6650), (6651), (6654), (6655) (6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6652), (6653), (6656), (6657), (669) (660)	<b>15. Gastos financieros</b> a) Por deudas con entidades del grupo y asociadas b) Por deudas con terceros c) Por actualización de provisiones			
(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633 (6632), 7632  (668), 768	<b>16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros</b> a) Cartera de negociación y otros b) Imputación al excedente del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta			
(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799 (666), (667), (673), (675), 766, 773, 775	<b>17. Diferencias de cambio</b> <b>18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros</b> a) Deterioros y pérdidas b) Resultados por enajenaciones y otras			
	<b>A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)</b>			
(6300)*, 6301*, (633), 638	<b>A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b> <b>19. Impuestos sobre beneficios</b>			
	<b>A.4) EXCEDENTE DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+19)</b>			
	<b>B) Operaciones Interrumpidas</b>			
	<b>20. Excedente del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos</b>			
	<b>A.5) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.4+20)</b>			
	<b>C) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.</b>			
(800), (89), 900, 991, 992 (810), 910 940, 9420 941, 9421 (85), 95 (8300)*, 8301, (833), 834, 835, 838	<b>1. Activos financieros disponibles para la venta.</b> <b>2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo.</b> <b>3. Subvenciones recibidas.</b> <b>4. Donaciones y legados recibidos.</b> <b>5. Ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.</b> <b>6. Efecto impositivo.</b>			
	<b>C.1 Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4+5+6)</b>			
	<b>D) Reclasificaciones al excedente del ejercicio</b>			
(802), 902, 993, 994	<b>1. Activos financieros disponibles para la venta</b>			

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
(812), 912 (840), (8420) (841), (8421) 8301*, (836), (837)	2. Operaciones de cobertura de flujos de efectivo 3. Subvenciones recibidas 4. Donaciones y legados recibidos 5. Efecto impositivo			
	D.1 Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4+5)			
	E) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (C.1+D.1)			
	F) Ajustes por cambios de criterio			
	G) Ajustes por errores			
	H) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	I) Otras variaciones			
	J) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.5+E+F+G+H+I)			

\* Su signo puede ser positivo o negativo.

## Memoria

### Contenido de la memoria

#### 1. Actividad de la entidad

1. Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 24, se describirá de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como el domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Cuando la entidad sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo, en los términos previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.<sup>a</sup>. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas de esta tercera parte, se informará de las entidades más significativas que lo integran, describiendo sus actividades e indicando el volumen agregado de activos, pasivos, ingresos y gastos de las mismas.

Se entiende por entidad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación al grupo, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

3. Cuando la entidad no sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo en los términos señalados en el punto anterior, indicará el Registro donde estén depositadas las cuentas anuales de la entidad que contiene la información exigida en el punto anterior.

4. En el caso de ser la entidad dominante de un grupo, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, se informará sobre la formulación de cuentas anuales consolidadas o, en su caso, sobre el tipo de dispensa que justifica la falta de formulación de las mismas, de entre los contemplados en el artículo 43 del susodicho Código.

5. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

#### 2. Bases de presentación de las cuentas anuales

##### 1. Imagen fiel:

a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, y del grado de cumplimiento de sus actividades, así como de la veracidad de los flujos incorporados en el estado de flujos de efectivo.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa para cada ejercicio para el que se presenta información, de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.
3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de entidad en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la entidad no pueda ser considerada como una entidad en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance y de la cuenta de resultados del ejercicio anterior.

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, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Agrupación de partidas.

Se informará del desglose de las partidas que han sido objeto de agrupación en el balance y en la cuenta de resultados.

No será necesario presentar la información anterior si dicha desagregación figura en otros apartados de la memoria.

6. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

## 7. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

- Naturaleza y descripción del cambio producido y las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.
- Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales, afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos, y
- Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

Cuando el cambio de criterio se deba a la aplicación de una nueva norma, se indicará y se estará a lo dispuesto en la misma, informando de su efecto sobre ejercicios futuros. No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

## 8. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio. En particular, deberá suministrarse información sobre:

- Naturaleza del error y el ejercicio o ejercicios en que se produjo.
- Importe de la corrección para cada una de las partidas que correspondan de los documentos que integran las cuentas anuales afectadas en cada uno de los ejercicios presentados a efectos comparativos, y
- Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error. No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

## 3. Excedente del ejercicio

1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

2. Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio.	
Remanente.	
Reservas voluntarias.	
Otras reservas de libre disposición.	
Total . . . . .	-----

  

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social.	
A reservas especiales.	
A reservas voluntarias.	
A .....	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores.	
Total . . . . .	-----

3. Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

#### 4. Normas de registro y valoración

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

1. 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.

En particular, deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el valor recuperable del fondo de comercio, así como del resto de inmovilizados intangibles con vida útil indefinida.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, criterios utilizados de capitalización o activación, amortización, correcciones valorativas por deterioro y cesión de estos activos.

2. 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 desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y la cesión de estos bienes.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

4. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

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

6. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar a una permuta de carácter comercial.

Asimismo, se indicará la justificación del criterio aplicado en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo.

7. Instrumentos financieros; se indicará:

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) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido con los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el 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 relativas a los deudores comerciales 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.

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

e) Instrumentos financieros híbridos; indicando los criterios que se hayan seguido para valorar de forma separada los instrumentos que los integren, sobre la base de sus características y riesgos económicos o, en su caso, la imposibilidad de efectuar dicha separación. Asimismo, se detallarán los criterios de valoración seguidos con especial referencia a las correcciones valorativas por deterioro.

f) Contratos de garantías financieras; indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior.

g) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el aplicado para registrar las correcciones valorativas por deterioro.

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

8. Coberturas contables; indicando los criterios de valoración aplicados por la entidad en sus operaciones de cobertura, distinguiendo entre coberturas de valor razonable, de flujos de efectivo y de inversiones netas en negocios en el extranjero, así como los criterios de valoración aplicados para el registro de los efectos contables de su interrupción y los motivos que la han originado.

9. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados. En particular, los seguidos para calcular las correcciones valorativas.

10. Existencias; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

Asimismo, se indicarán los criterios de valoración y en particular los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de existencias no generadoras de flujos de efectivo.

11. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

d) Criterio empleado para la conversión a la moneda de presentación.

12. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

13. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la entidad se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

Asimismo, se indicarán los criterios generales aplicados a los ingresos y gastos propios de la entidad. En particular, los gastos de carácter plurianual y criterios de imputación temporal.

14. Provisiones y contingencias; indicando el criterio de valoración, así como, en su caso, el tratamiento de las compensaciones a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

15. Elementos patrimoniales de naturaleza medioambiental, indicando:
  - a) Criterios de valoración, así como de imputación a resultados de los importes destinados a los fines medioambientales. En particular, se indicará el criterio seguido para considerar estos importes como gastos del ejercicio o como mayor valor del activo correspondiente.
  - b) Descripción del método de estimación y cálculo de las provisiones derivadas del impacto medioambiental.
16. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal; en particular, el referido a compromisos por pensiones.
17. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.
18. Fusiones entre entidades no lucrativas; indicando los criterios de registro y valoración empleados.
19. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.
20. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.
21. Activos no corrientes mantenidos para la venta; se indicarán los criterios seguidos para calificar y valorar dichos activos o grupos de elementos como mantenidos para la venta, incluyendo los pasivos asociados.
22. Operaciones interrumpidas; criterios para identificar y calificar una actividad como interrumpida, así como los ingresos y gastos que originan.

#### 5. Inmovilizado material

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:
  - a) Saldo inicial.
  - b) Entradas o dotaciones, especificando las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios y las aportaciones no dinerarias, así como las que se deban a ampliaciones o mejoras.
  - c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.
  - d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspasos de otras partidas; en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta u operaciones interrumpidas.
  - e) Salidas, bajas o reducciones.
  - f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
  - g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
  - h) Saldo final.
2. Información sobre:
  - a) Costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, incluidos como mayor valor de los activos, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración.
  - b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.
  - c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afecten a valores residuales, a los costes estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación, vidas útiles y métodos de amortización.

- d) Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas a empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.
- e) Características de las inversiones en inmovilizado material situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.
- f) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.
- g) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado material individual, se indicará:
- Naturaleza del inmovilizado material.
  - Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
  - Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado y
  - Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.
- h) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.
- i) Se informará del importe de las compensaciones de terceros que se incluyan en el resultado del ejercicio por elementos de inmovilizado material cuyo valor se hubiera deteriorado, se hubieran perdido o se hubieran retirado.
- j) Si el inmovilizado material está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la nota 8.
- k) Características del inmovilizado material no afecto directamente a la actividad propia o mercantil, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.
- l) Importe y características de los bienes totalmente amortizados en uso, distinguiendo entre construcciones y resto de elementos.
- m) Bienes afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.
- n) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado material, indicando también el importe de dichos activos.
- o) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- p) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.
- q) Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre bienes del inmovilizado material. Sin perjuicio de la información requerida en otras partes de la memoria.
- r) En el caso de inmuebles, se indicará de forma separada el valor de la construcción y del terreno.
- s) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado material.

3. Además de la información anterior solicitada, se informará:
- Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio de un inmovilizado material no generador de flujos de efectivo, se indicará:
    - Naturaleza del inmovilizado material.
    - Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
    - Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado.
  - Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.
  - Información sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones. Adicionalmente, se informará sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa.
  - Se informará de las restricciones a la disposición que existan en retención con estos bienes y derechos.

#### 6. Bienes del Patrimonio Histórico

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas
- Salidas
- Saldo final.

Además, se describirán:

- El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.
- Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.
- Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.
- Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.
- Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.
- Principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de estos bienes, cuando se hubieran incorporado al activo por dicho valor.
- Los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones. Adicionalmente, se informará sobre el valor razonable del derecho cedido cuando la diferencia con su valor en libros fuese significativa y el importe del citado valor razonable pudiera determinarse con fiabilidad.

11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico, en especial cuando estos bienes hayan sido objeto de entrega para el pago de deudas tributarias al amparo de lo previsto en las normas que regulan esta forma de pago, indicando los tributos pagados con la entrega y el importe de los mismos.

#### 7. Inversiones inmobiliarias

Además de la información requerida en la nota cinco, se describirán los inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, y se informará de:

1. Tipos de inversiones inmobiliarias y destino que se dé a las mismas.
2. Ingresos provenientes de estas inversiones así como los gastos para su explotación; se diferenciarán las inversiones que generan ingresos de aquéllas que no lo hacen.
3. La existencia e importe de las restricciones a la realización de inversiones inmobiliarias, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su enajenación o disposición por otros medios, y
4. Obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de inversiones inmobiliarias o para reparaciones, mantenimiento o mejoras.

#### 8. Inmovilizado intangible

##### 8.1 General.

Salvo en relación con el fondo de comercio, respecto al cual deberá suministrarse la información referida en el apartado 2 de esta nota, se incluirá la siguiente información:

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 por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas o dotaciones, especificando los activos generados internamente y los adquiridos mediante combinaciones de negocios y aportaciones no dinerarias.
- c) Reversión de correcciones valorativas por deterioro.
- d) Aumentos/disminuciones por transferencias o traspaso de otra partida, en particular a activos no corrientes mantenidos para la venta.
- e) Salidas, bajas o reducciones.
- f) Correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- g) Amortizaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- h) Saldo final.

##### 2. Información sobre:

- a) Activos afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.
- b) Vidas útiles o coeficientes de amortización utilizados por clases de elementos, así como los métodos de amortización empleados, informando de la amortización del ejercicio y la acumulada que corresponda a cada elemento significativo de este epígrafe.
- c) Siempre que tenga incidencia significativa en el ejercicio presente o en ejercicios futuros, se informará de los cambios de estimación que afectan a valores residuales, vidas útiles y métodos de amortización.
- d) Características de las inversiones en inmovilizado intangible adquiridas a empresas del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

e) Características de las inversiones en inmovilizado intangible cuyos derechos pudieran ejercitarse fuera del territorio español o estuviesen relacionadas con inversiones situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

f) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

g) Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para un inmovilizado intangible individual, se indicará:

- Naturaleza del inmovilizado intangible.
- Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y
- Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

h) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en la letra anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

i) Si el inmovilizado intangible está incluido en una unidad generadora de efectivo, la información de la pérdida por deterioro se dará de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de esta nota.

j) Características del inmovilizado intangible no afecto directamente a la actividad propia o mercantil, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

k) Importe y características de los inmovilizados intangibles totalmente amortizados en uso.

l) Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado intangible, indicando también el importe de dichos activos.

m) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

n) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado intangible.

o) El importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio, así como la justificación de las circunstancias que soportan la capitalización de gastos de investigación y desarrollo.

p) Se detallarán los inmovilizados con vida útil indefinida distintos del fondo de comercio, señalando su importe, naturaleza y las razones sobre las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida.

q) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible tales como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

## 8.2 Fondo de comercio.

Se incluirá en este apartado la siguiente información:

1. Para cada combinación de negocios que se haya realizado en el ejercicio, se expresará la cifra del fondo de comercio, desglosándose las correspondientes a las distintas combinaciones de negocios.

Tratándose de combinaciones de negocios que individualmente carezcan de importancia relativa, la información anterior se mostrará de forma agregada.

Esta información también deberá expresarse para las combinaciones de negocios efectuadas entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la de su formulación, a menos que no sea posible, señalándose, en este caso, las razones por las que esta información no puede proporcionarse.

2. La entidad realizará una conciliación entre el importe en libros del fondo de comercio al principio y al final del ejercicio, mostrando por separado:

a) El importe bruto del mismo y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al principio del ejercicio.

b) El fondo de comercio adicional reconocido durante el periodo, diferenciando el fondo de comercio incluido en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con las normas de registro y valoración. Asimismo se informará sobre el fondo de comercio dado de baja durante el periodo sin que hubiera sido incluido previamente en ningún grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta.

c) Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas durante el ejercicio.

e) Cualesquiera otros cambios en el importe en libros durante el ejercicio, y

f) El importe bruto del fondo de comercio y las correcciones valorativas por deterioro acumuladas al final del ejercicio.

3. Descripción de los factores que hayan contribuido al registro del fondo de comercio así como, se justificará e indicará el importe del fondo de comercio y de otros inmovilizados intangibles de vida útil indefinida, atribuidos a cada unidad generadora de efectivo.

4. Para cada pérdida por deterioro de cuantía significativa del fondo de comercio, se informará de lo siguiente:

a) Descripción de la unidad generadora de efectivo que incluya el fondo de comercio así como otros inmovilizados intangibles o materiales y la forma de realizar la agrupación para identificar una unidad generadora de efectivo cuando sea diferente a la llevada a cabo en ejercicios anteriores.

b) Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de una corrección valorativa por deterioro.

c) Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, y

d) Si el método empleado fuera el valor en uso, se señalará el tipo o tipos de actualización utilizados en las estimaciones actuales y en las anteriores, una descripción de las hipótesis clave sobre las que se han basado las proyecciones de flujos de efectivo y de cómo se han determinado sus valores, el periodo que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

5. Respecto a las pérdidas por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de tales correcciones valorativas por deterioro.

6. Las hipótesis utilizadas para la determinación del importe recuperable de los activos o de las unidades generadoras de efectivo.

#### 9. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

La información que se requiere a continuación para las operaciones de arrendamiento, también deberá suministrarse cuando la entidad realice otras operaciones de naturaleza similar.

##### 9.1 Arrendamientos financieros.

1. Los arrendadores informarán de:

a) Una conciliación entre la inversión bruta total en los arrendamientos clasificados como financieros (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre

del ejercicio. Se informará además de los cobros mínimos a recibir por dichos arrendamientos y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) Una conciliación entre el importe total de los contratos de arrendamiento financiero al principio y al final del ejercicio.

c) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

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

e) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.

f) La corrección de valor por deterioro que cubran las insolvencias por cantidades derivadas del arrendamiento pendientes de cobro.

2. Los arrendatarios informarán de:

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

b) Una conciliación entre el importe total de los pagos futuros mínimos por arrendamiento (señalando, en su caso, la opción de compra) y su valor actual al cierre del ejercicio. Se informará además de los pagos mínimos por arrendamiento y de su valor actual, en cada uno de los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como gasto del ejercicio.

d) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarrendos financieros no cancelables.

e) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero, donde se informará de:

- Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.

- La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y

- Las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

f) 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 intangible.

9.2 Arrendamientos operativos.

1. Los arrendadores informarán de:

a) El importe total de los cobros futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) Una descripción general de los bienes y de los acuerdos significativos de arrendamiento.

c) El importe de las cuotas contingentes reconocidas como ingresos del ejercicio.

2. Los arrendatarios informarán de:

a) El importe total de los pagos futuros mínimos del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que correspondan a los siguientes plazos:

- Hasta un año;
- Entre uno y cinco años;
- Más de cinco años.

b) El importe total de los pagos futuros mínimos que se esperan recibir, al cierre del ejercicio, por subarrendamientos operativos no cancelables.

c) Las cuotas de arrendamientos y subarrendamientos operativos reconocidas como gastos e ingresos del ejercicio, diferenciando entre: importes de los pagos mínimos por arrendamiento, cuotas contingentes y cuotas de subarrendamiento.

d) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento, donde se informará de:

– Las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado.

– La existencia y, en su caso, los plazos de renovación de los contratos, así como de las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento de precios, y

– Las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

## 10. Instrumentos financieros

### 10.1 Consideraciones generales.

La información requerida en los apartados siguientes será de aplicación a los instrumentos financieros incluidos en el alcance de la norma de registro y valoración décima.

A efectos de presentación de la información en la memoria, cierta información se deberá suministrar por clases de instrumentos financieros. Éstas se definirán tomando en consideración la naturaleza de los instrumentos financieros y las categorías establecidas en la norma de registro y valoración décima. Se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad.

10.2 Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la entidad.

#### 10.2.1 Información relacionada con el balance:

a) Categorías de activos financieros y pasivos financieros.

Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros y pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración novena, de acuerdo con la siguiente estructura.

a.) Activos financieros, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Activos a valor razonable con cambios en excedente del ejercicio. – Mantenedos para negociar. – Otros.														
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.														
Préstamos y partidas a cobrar.														
Activos disponibles para la venta: – Valorados a valor razonable. – Valorados a coste.														
Derivados de cobertura.														
<b>Total.</b>														

a.) Pasivos financieros.

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
Débitos y partidas a pagar.														
Pasivos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio. – Mantenedos para negociar. – Otros.														
Derivados de cobertura.														
<b>Total.</b>														

b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.

Se informará sobre el importe de la variación en el valor razonable, durante el ejercicio y la acumulada desde su designación, e indicará el método empleado para realizar dicho cálculo.

Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

En caso de que la entidad haya designado activos financieros o pasivos financieros en la categoría de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», informará sobre el uso de esta opción, especificando el cumplimiento de los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración.

c) Reclasificaciones.

Si de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración décima, se hubiese reclasificado un activo financiero de forma que éste pase a valorarse al coste o al coste amortizado, en lugar de al valor razonable, o viceversa, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma.

d) Clasificación por vencimientos.

Para los activos financieros y pasivos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable, se deberá informar sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas de activos financieros y pasivos financieros conforme al modelo de balance.

e) Transferencias de activos financieros.

Cuando la entidad hubiese realizado cesiones de activos financieros de tal forma que una parte de los mismos o su totalidad, no cumpla las condiciones para la baja del balance, señaladas en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, proporcionará la siguiente información agrupada por clases de activos.

- La naturaleza de los activos cedidos.
- La naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad a los que la entidad permanece expuesta.
- El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la entidad mantenga registrados, y
- Cuando la entidad reconozca los activos en función de su implicación continuada, el valor en libros de los activos que inicialmente figuraban en el balance, el valor en libros de los activos que la entidad continúa reconociendo y el valor en libros de los pasivos asociados.

f) Activos cedidos y aceptados en garantía.

Se informará del valor en libros de los activos financieros entregados como garantía, de la clase a la que pertenecen, así como los plazos y condiciones relacionados con dicha operación de garantía.

Si la entidad mantuviese activos de terceros en garantía, ya sean financieros o no, de los que pueda disponer aunque no se hubiese producido el impago, informará sobre:

- El valor razonable del activo recibido en garantía.
- El valor razonable de cualquier activo recibido en garantía del que la entidad haya dispuesto y si tiene la obligación de devolverlo o no, y
- Los plazos y condiciones relativos al uso, por parte de la entidad, de los activos recibidos en garantía.

- g) Correcciones por deterioro del valor originadas por el riesgo de crédito.

Se presentará, para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

- h) Impago e incumplimiento de condiciones contractuales.

En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

- Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
- El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
- Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si durante el ejercicio se hubiese producido un incumplimiento contractual distinto del impago y siempre que este hecho otorgase al prestamista el derecho a reclamar el pago anticipado, se suministrará una información similar a la descrita, excepto si el incumplimiento se hubiese subsanado o las condiciones se hubiesen renegociado antes de la fecha de cierre del ejercicio.

#### 10.2.2 Información relacionada con la cuenta de resultados y el patrimonio neto.

Se informará de:

- a) Las pérdidas o ganancias netas procedentes de las distintas categorías de instrumentos financieros definidas en la norma de registro y valoración décima.
- b) Los ingresos y gastos financieros calculados por aplicación del método del tipo de interés efectivo.
- c) El importe de las correcciones valorativas por deterioro para cada clase de activos financieros, así como el importe de cualquier ingreso financiero imputado en la cuenta de resultados relacionado con tales activos.

#### 10.2.3 Otra información a incluir en la memoria.

- a) *Contabilidad de coberturas.*

La entidad deberá incluir, por clases de cobertura contable, una descripción detallada de las operaciones de cobertura que realice, de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura, así como de sus valores razonables en la fecha de cierre de ejercicio y de la naturaleza de los riesgos que han sido cubiertos. En particular, deberá justificar que se cumplen los requisitos exigidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

Adicionalmente, en las coberturas de flujos de efectivo, la entidad informará sobre:

- a) Los ejercicios en los cuales se espera que ocurran los flujos de efectivo y los ejercicios en los cuales se espera que afecten a la cuenta de resultados.
- b) El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de resultados desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de resultados.
- c) El importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio y se haya incluido en la valoración inicial del precio de adquisición o del valor en libros de un activo o pasivo no financiero, cuando la partida cubierta sea una transacción prevista altamente probable, y

d) Todas las transacciones previstas para las que previamente se haya aplicado contabilidad de coberturas, pero que no se espera que vayan a ocurrir.

En las coberturas de valor razonable también se informará sobre el importe de las pérdidas o ganancias del instrumento de cobertura y de las pérdidas o ganancias de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Asimismo, se revelará el importe de la ineficacia registrada en la cuenta de resultados en relación con la cobertura de los flujos de efectivo y con la cobertura de la inversión neta en negocios en el extranjero.

b) *Valor razonable.*

La entidad revelará el valor razonable de cada clase de instrumentos financieros y lo comparará con su correspondiente valor en libros.

No será necesario revelar el valor razonable en los siguientes supuestos:

a) Cuando el valor en libros constituya una aproximación aceptable del valor razonable; por ejemplo, en el caso de los créditos y débitos por operaciones comerciales a corto plazo.

b) Cuando se trate de instrumentos de patrimonio no cotizados en un mercado activo y los derivados que tengan a éstos por subyacente, que, según lo establecido en la norma de registro y valoración décima, se valoren por su coste.

En este caso, la entidad revelará este hecho y describirá el instrumento financiero, su valor en libros y la explicación de las causas que impiden la determinación fiable de su valor razonable. Igualmente, se informará sobre si la entidad tiene o no la intención de enajenarlo y cuándo.

En el caso de baja del balance del instrumento financiero durante el ejercicio, se revelará este hecho, así como el valor en libros y el importe de la pérdida o ganancia reconocida en el momento de la baja.

También se indicará si el valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando una técnica de valoración. En este último caso se señalarán las hipótesis y metodologías consideradas en la estimación del valor razonable para cada clase de activos financieros y pasivos financieros.

La entidad revelará el hecho de que los valores razonables registrados o sobre los que se ha informado en la memoria se determinan, total o parcialmente, utilizando técnicas de valoración fundamentadas en hipótesis que no se apoyan en condiciones de mercado en el mismo instrumento ni en datos de mercado observables que estén disponibles. Cuando el valor razonable se hubiese determinado según lo dispuesto en este párrafo, se informará del importe total de la variación de valor razonable imputado a la cuenta de resultados del ejercicio.

c) *Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.*

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

- Actividades que ejercen.
- Fracción de capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.
- Importe del capital, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio que se derive de los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo, diferenciando el resultado de explotación y desglosando el de operaciones continuadas y el de operaciones interrumpidas, en caso de que la entidad del grupo esté obligada a dar esta información en sus cuentas anuales individuales.

- Valor según libros de la participación en capital.
- Dividendos recibidos en el ejercicio.
- Indicación de si las acciones cotizan o no en Bolsa y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la entidad no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas. Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

e) El resultado derivado de la enajenación o disposición por otro medio, de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

d) *Otro tipo de información.*

Se deberá incluir información sobre:

a) Los compromisos firmes de compra de activos financieros y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

b) Los contratos de compra o venta de activos no financieros, que de acuerdo con el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, se reconozcan y valoren según lo dispuesto en dicha norma.

c) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los activos financieros, tal como: litigios, embargos, etc.

d) El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

e) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

10.3 Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

10.3.1 Información cualitativa.

Para cada tipo de riesgo: riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado (este último comprende el riesgo de tipo de cambio, de tipo de interés y otros riesgos de precio), se informará de la exposición al riesgo y cómo se produce éste, así como se describirán los objetivos, políticas y procedimientos de gestión del riesgo y los métodos que se utilizan para su medición.

Si hubiera cambios en estos extremos de un ejercicio a otro, deberán explicarse.

### 10.3.2 Información cuantitativa.

Para cada tipo de riesgo, se presentará:

- a) Un resumen de la información cuantitativa respecto a la exposición al riesgo en la fecha de cierre del ejercicio. Esta información se basará en la utilizada internamente por el consejo de administración de la entidad u órgano de gobierno equivalente.
- b) Información sobre las concentraciones de riesgo, que incluirá una descripción de la forma de determinar la concentración, las características comunes de cada concentración (área geográfica, divisa, mercado, contrapartida, etc.), y el importe de las exposiciones al riesgo asociado a los instrumentos financieros que compartan tales características.

## 11. Usuarios y otros deudores de la actividad propia

Desglose del epígrafe B.III del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

## 12. Beneficiarios-Acreedores

Desglose del epígrafe C.V del pasivo del balance «Beneficiarios - Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

## 13. Fondos propios

Se informará sobre:

- a) Desglose del epígrafe A.1 del pasivo del balance, señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final de las diferentes partidas.
- b) Aportaciones al fondo social o dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad..
- c) Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

## 14. Existencias

1. Se informará sobre:

- a) Las circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de dichas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.
- b) El importe de los gastos financieros capitalizados durante el ejercicio en las existencias de ciclo de producción superior a un año, así como los criterios seguidos para su determinación.
- c) Compromisos firmes de compra y venta, así como información sobre contratos de futuro o de opciones relativos a existencias.
- d) Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan, su importe y proyección temporal.

e) Cualquiera otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tal como: litigios, seguros, embargos, etc.

2. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio para las existencias no generadoras de flujos de efectivo, se indicará:

- Naturaleza de las existencias.
- Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- Criterio empleado para determinar el valor neto realizable, o, en su caso, el seguido para determinar el coste de reposición depreciado.

3. Se informará sobre las existencias recibidas gratuitamente por la entidad, así como de las entregadas a los beneficiarios de la misma en cumplimiento de los fines propios.

#### 15. Moneda extranjera

1. Importe global de los elementos de activo y pasivo denominados en moneda extranjera, incluyendo un desglose de activos y pasivos más significativos clasificados por monedas. También se indicarán los importes correspondientes a compras, ventas y servicios recibidos y prestados.

2. La entidad revelará la siguiente información:

a) El importe de las diferencias de cambio reconocidas en el excedente del ejercicio por clases de instrumentos financieros, 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 instrumentos financieros que se valoren a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio, y

b) Las diferencias de conversión clasificadas como un componente separado del patrimonio neto, dentro del epígrafe «Diferencias de conversión», así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del ejercicio.

3. Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.

4. En el caso excepcional de que la entidad utilice más de una moneda funcional, deberá revelar el importe de los activos, cifra de negocios y resultados que han sido expresados en cada una de esas monedas funcionales.

5. En su caso, la moneda funcional de un negocio en el extranjero, especificando la inversión neta en el mismo, cuando sea distinta a la moneda de presentación de las cuentas anuales.

6. Cuando la entidad tenga negocios en el extranjero y estén sometidos a altas tasas de inflación, informará sobre:

a) El hecho de que las cuentas anuales, así como las cifras correspondientes a ejercicios anteriores, han sido ajustadas para considerar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional y que, como resultado de ello, están expresadas en la unidad monetaria corriente a la fecha de cierre del ejercicio, y

b) La identificación y valor del índice general de precios a la fecha de cierre del ejercicio, así como el movimiento del mismo durante el ejercicio corriente y el anterior.

## 16. Situación fiscal

## 16.1 Impuestos sobre beneficios.

a) Información sobre el régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.

b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.

c) Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto, se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible  
del impuesto sobre beneficio

	Cuenta de Resultados		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio					.....
Impuesto sobre Sociedades.	.....	.....	.....	.....	.....
Diferencias permanentes:					.....
– Resultados exentos.	.....	.....	.....	.....	.....
– Otras diferencias.	.....	.....	.....	.....	.....
Diferencias temporarias:					
- con origen en el ejercicio.	.....	.....	.....	.....	.....
- con origen en ejercicios anteriores.	.....	.....	.....	.....	.....
Compensación de bases imponible negativas de ejercicios anteriores.			(-----)		(-----)
Base imponible (resultado fiscal).		-----			-----

Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de resultados.

Además, deberá indicarse la siguiente información.

1. Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al excedente de la cuenta de resultados -distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la entidad deba informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas-, así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe, de la cuenta de resultados.

2. En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).

3. El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.

4. El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la entidad haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.

5. Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar.

6. Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

7. Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.

8. Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

9. Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

10. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

#### 16.2. Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

### 17. Ingresos y Gastos

1. Desglose de la partida 3.a) de la cuenta de resultados «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades, y desglose de la partida 3.b) «Ayudas no monetarias».

2. Desglose de la partida 6. «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 8.b) de la cuenta de resultados «Cargas sociales», distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

En el caso en que la entidad formule la cuenta de resultados abreviada deberá incluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 6. «Aprovisionamientos» y 8. «Gastos de personal» del modelo abreviado de dicha cuenta. Adicionalmente, se desglosará la partida 9. «Otros gastos de la actividad», especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de los créditos y los fallidos.

3. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.

4. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

5. En su caso, información de la partida «Otros resultados».

## 18. Provisiones y contingencias

1. Para cada provisión reconocida en el balance deberá indicarse:

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

- Saldo inicial.
- Dotaciones.
- Aplicaciones.
- Otros ajustes realizados.
- Saldo final.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

b) Información acerca del aumento, durante el ejercicio, en los saldos actualizados al tipo de descuento por causa del paso del tiempo, así como el efecto que haya podido tener cualquier cambio en el tipo de descuento.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

c) Una descripción de la naturaleza de la obligación asumida.

d) Una descripción de las estimaciones y procedimientos de cálculo aplicados para la valoración de los correspondientes importes, así como de las incertidumbres que pudieran aparecer en dichas estimaciones. En su caso, se justificarán los ajustes que haya procedido realizar.

e) Indicación de los importes de cualquier derecho de reembolso, señalando las cantidades que, en su caso, se hayan reconocido en el activo de balance por estos derechos.

2. A menos que sea remota la salida de recursos, para cada tipo de contingencia, se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.
- c) Una estimación cuantificada de los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan, señalándose los riesgos máximos y mínimos.
- d) La existencia de cualquier derecho de reembolso.
- e) 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. En el caso de que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos para la entidad procedentes de activos que no cumplan los criterios de reconocimiento, se indicará:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Evolución previsible, así como los factores de los que depende.
- c) Información sobre los criterios utilizados para su estimación, así como los posibles efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan.

4. Excepcionalmente en los casos en que mediando litigio con un tercero, la información exigida en los apartados anteriores perjudique seriamente la posición de la entidad, no será preciso que se suministre dicha información, pero se describirá la naturaleza del litigio e informará de la omisión de esta información y de las razones que han llevado a tomar tal decisión.

## 19. Información sobre medio ambiente

Se facilitará información sobre:

- a) Descripción y características de los sistemas, equipos e instalaciones más significativos incorporados al inmovilizado material, cuyo fin sea la minimización del impacto medioambiental y la protección y mejora del medio ambiente indicando su naturaleza, destino, así como el valor contable y la correspondiente amortización acumulada de los mismos siempre que pueda determinarse de forma individualizada, así como las correcciones valorativas por deterioro, diferenciando las reconocidas en el ejercicio, de las acumuladas.
- b) Gastos incurridos en el ejercicio cuyo fin sea la protección y mejora del medio ambiente, indicando su destino.
- c) Riesgos cubiertos por las provisiones correspondientes a actuaciones medioambientales, con especial indicación de los derivados de litigios en curso, indemnizaciones y otros; se señalará para cada provisión la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 18.
- d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la información exigida en el apartado 2 de la nota 18.
- e) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.
- f) Compensaciones a recibir de terceros.

## 20. Retribuciones a largo plazo al personal

1. Cuando la entidad otorgue retribuciones a largo plazo al personal de aportación o prestación definida, deberá incluir una descripción general del tipo de plan de que se trate.
2. Para el caso de retribuciones a largo plazo al personal de prestación definida, adicionalmente, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 18, así como se detallará:
  - a) Una conciliación entre los activos y pasivos reconocidos en el balance.
  - b) Importe de las partidas incluidas en el valor razonable de los activos afectos al plan.
  - c) Principales hipótesis actuariales utilizadas, con sus valores a la fecha de cierre del ejercicio.

## 21. Subvenciones, donaciones y legados

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados al excedente del ejercicio.
2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.
3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.
4. Información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.
5. Las principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de los activos no monetarios o servicios recibidos o cedidos sin contraprestación.

## 22. Fusiones entre entidades no lucrativas y combinación de negocios

1. En los supuestos de fusión entre entidades no lucrativas, una vez acordada la operación, las entidades que participan en la misma deberán informar del proceso en marcha. En particular, deberá indicarse el modo en que la fusión afecta a la entidad y el patrimonio aportado por cada una de las entidades fusionadas.

2. En caso de que la entidad adquiriera un negocio, deberá incluirse la información indicada en la nota 19. «Combinaciones de negocios» del modelo normal de memoria incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.

### 23. Negocios conjuntos

1. La entidad indicará y describirá los intereses significativos en negocios conjuntos realizando un detalle de la forma que adopta el negocio, distinguiendo entre.

- a) Explotaciones controladas conjuntamente, y
- b) Activos controlados conjuntamente.

2. Sin perjuicio de la información requerida en el apartado 2 de la nota 18, se deberá informar de forma separada sobre el importe agregado de las contingencias siguientes, a menos que la probabilidad de pérdida sea remota.

a) Cualquier contingencia en que la entidad como partícipe haya incurrido en relación con las inversiones en negocios conjuntos y su parte en cada una de las contingencias que hayan sido incurridas conjuntamente con otros partícipes.

b) Su parte de las contingencias de los negocios conjuntos en los que puede ser responsable, y

c) Aquellas contingencias que surgen debido a que la entidad como partícipe puede ser responsable de los pasivos de otros partícipes de un negocio conjunto.

3. La entidad informará separadamente del importe total de los siguientes compromisos:

a) Cualquier compromiso de inversión de capital, que haya asumido en relación con su participación en negocios conjuntos, así como su parte de los compromisos de inversión de capital asumidos conjuntamente con otros partícipes, y

b) Su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.

4. Se desglosará para cada partida significativa del balance, de la cuenta de resultados y, en su caso, del estado de flujos de efectivo recogido en la memoria, los importes correspondientes a los negocios conjuntos. Esta información se incluirá de forma agregada para el total de negocios conjuntos en los que participa la entidad.

### 24. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración

#### 24.1 Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo.

#### I. Actividades realizadas.

Actividad 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación.

#### A) Identificación.

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

\* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil.

Descripción detallada de la actividad realizada.

--

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		N.º horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
<b>Subtotal gastos</b>		

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
<b>Subtotal recursos</b>		
<b>TOTAL</b>		

E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

GASTOS/INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
<b>Subtotal gastos</b>							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
<b>Subtotal inversiones</b>							
<b>TOTAL RECURSOS EMPLEADOS</b>							

## III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

## A. Ingresos obtenidos por la entidad.

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ventas y otros ingresos de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		
<b>TOTAL INGRESOS OBTENIDOS</b>		

## B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad.

OTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
<b>TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS</b>		

## IV. Convenios de colaboración con otras entidades.

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

## V. Desviaciones entre plan de actuación y datos realizados.

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.

b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.

c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

## 24.2 Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los

elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.

b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta.

1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*					IMPORTE PENDIENTE
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	
N-4													
N-3													
N-2													
N-1													
N													
TOTAL													

\* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

## 2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	IMPORTE			TOTAL
	Fondos propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda	
<b>1. Gastos en cumplimiento de fines*</b>				
<b>2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)</b>				
2.1 Realizadas en el ejercicio				
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores				
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
<b>TOTAL (1 + 2)</b>				

\* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

## 24.3 Gastos de administración.

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE
<b>TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN . . . . .</b>				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

## 25. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpida

1. Para cada actividad que deba ser clasificada como interrumpida, deberá indicarse.

a) Los ingresos, los gastos y el resultado antes de impuestos de las actividades interrumpidas, reconocidos en la cuenta de resultados.

b) El gasto por impuesto sobre beneficios relativo al anterior resultado. .

c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de explotación y de gestión, de inversión y financiación de las actividades interrumpidas..

d) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales afectos a la citada actividad, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

e) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a las actividades interrumpidas y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de las mismas en un ejercicio anterior o, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

f) Los resultados relativos a la actividad que se hayan presentado previamente como actividades interrumpidas, y que sin embargo finalmente no hayan sido enajenadas.

2. Para cada activo no corriente o grupo enajenable de elementos que deba calificarse como mantenido para la venta, incluyendo los de actividades interrumpidas, deberá indicarse.

a) Una descripción detallada de los elementos patrimoniales, indicando su importe y las circunstancias que han motivado dicha clasificación.

b) El resultado reconocido en la cuenta de resultados, para cada elemento significativo.

c) Los ajustes que se efectúen en el ejercicio corriente a los importes presentados previamente que se refieran a los activos no corrientes o grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta y que estén directamente relacionados con la enajenación o disposición por otra vía de los mismos en un ejercicio anterior o, en su caso, los originados por no haberse producido dicha enajenación.

3. Cuando los requisitos para calificar un activo no corriente o un grupo enajenable de elementos como mantenidos para la venta se cumplan después de la fecha de cierre del ejercicio, pero antes de la formulación de las cuentas anuales, la entidad no los calificará como mantenidos para la venta en las cuentas anuales que formule. No obstante deberá suministrar en relación con los mismos la información descrita en la letra a) del apartado anterior.

## 26. Hechos posteriores al cierre

La entidad informará de.

1. 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, pero la información contenida en la memoria debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.

2. 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. En particular se describirá el hecho posterior y se incluirá la estimación de sus efectos. En el supuesto de que no sea posible estimar los efectos del citado hecho, se incluirá una manifestación expresa sobre este extremo, conjuntamente con los motivos y condiciones que provocan dicha imposibilidad de estimación.

3. Hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento, informando de.

- a) Descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento).
- b) Potencial impacto del hecho posterior sobre la situación de la entidad.
- c) Factores mitigantes relacionados, en su caso, con el hecho posterior.

## 27. Operaciones con partes vinculadas

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías.

- a) Entidad dominante.
- b) Otras entidades del grupo.
- c) Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.
- d) Entidades asociadas.
- e) Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
- f) Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.
- g) Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos.

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la entidad utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos por tipo de instrumento financiero (con la estructura que aparece en el balance de la entidad) y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. En todo caso, deberá informarse de los siguientes tipos de operaciones con partes vinculadas:

- a) Ventas y compras de activos corrientes y no corrientes.
- b) Prestación y recepción de servicios.
- c) Contratos de arrendamiento financiero.
- d) Transferencias de investigación y desarrollo.
- e) Acuerdos sobre licencias.
- f) Acuerdos de financiación, incluyendo préstamos y aportaciones de capital, ya sean en efectivo o en especie. En las operaciones de adquisición y enajenación de instrumentos de patrimonio, se especificará el número, valor nominal, precio medio y resultado de las mismas, especificando el destino final previsto en el caso de adquisición.
- g) Intereses abonados y cargados; así como aquellos devengados pero no pagados o cobrados.
- h) Dividendos y otros beneficios recibidos.
- i) Garantías y avales.
- j) Remuneraciones e indemnizaciones.
- k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.
- l) Compromisos en firme por opciones de compra o de venta u otros instrumentos que puedan implicar una transmisión de recursos o de obligaciones entre la entidad y la parte vinculada.
- m) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.
- n) Acuerdos de gestión de tesorería, y
- o) Acuerdos de condonación de deudas y prescripción de las mismas.

4. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

5. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

6. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

7. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de entidades, se describirá la estructura financiera del grupo.

## 28. Otra información

Se incluirá información sobre.

1. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.
2. Información sobre las autorizaciones, otorgadas por el Protectorado o autoridad administrativa correspondiente, que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones. Se informará igualmente de las solicitudes de autorización sobre las que aún no se haya recibido el acuerdo correspondiente.
3. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, y expresando las categorías a que pertenecen.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.

4. El importe desglosado por conceptos de los honorarios por auditoría de cuentas y otros servicios prestados por los auditores de cuentas; en particular, se detallará el total de los honorarios cargados por otros servicios de verificación así como el total de los honorarios cargados por servicios de asesoramiento fiscal. El mismo desglose de información se dará de los honorarios correspondientes a cualquier entidad del mismo grupo a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra entidad con la que el auditor esté vinculado por control, propiedad común o gestión.

5. La naturaleza y el propósito de negocio de los acuerdos de la entidad que no figuren en balance y sobre los que no se haya incorporado información en otra nota de la memoria, así como su posible impacto financiero, siempre que esta información sea significativa y de ayuda para la determinación de la posición financiera de la entidad.

6. Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que le resulte aplicable.

## 29. Información segmentada

En su caso, la entidad informará de la distribución del importe neto de la cifra de negocios correspondiente a sus actividades ordinarias de naturaleza mercantil, por categorías de actividades, así como por mercados geográficos, en la medida en que, desde el punto de vista de la organización de la venta de productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la entidad, esas categorías y mercados difieran entre sí de una forma considerable.

Las entidades que puedan formular cuenta de resultados abreviada podrán omitir esta información.

## 30. Estado de flujos de efectivo

En él se describirán el origen y la utilización de los activos monetarios representativos de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio. A estos efectos deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta.

## Estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado el ..... de 200X

	NOTAS	200X	200X-1
<b>A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN Y DE GESTIÓN</b>			
<b>1. Excedente del ejercicio antes de impuestos.</b>			
<b>2. Ajustes del resultado.</b>			
a) Amortización del inmovilizado (+).			
b) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
c) Variación de provisiones (+/-).			
d) Imputación de subvenciones, donaciones y legados (-)			
e) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
f) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
g) Ingresos financieros (-).			
h) Gastos financieros (+).			
i) Diferencias de cambio (+/-).			
j) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
k) Otros ingresos y gastos (-/+).			
<b>3. Cambios en el capital corriente.</b>			
a) Existencias (+/-).			
b) Deudores y otras cuentas a cobrar (+/-).			
c) Otros activos corrientes (+/-).			
d) Acreedores y otras cuentas a pagar (+/-).			
e) Otros pasivos corrientes (+/-).			
f) Otros activos y pasivos no corrientes (+/-).			
<b>4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación y de gestión.</b>			
a) Pagos de intereses (-).			
b) Cobros de dividendos (+).			
c) Cobros de intereses (+).			
d) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-).			
e) Otros pagos (cobros) (-/+)			
<b>5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación y de gestión (+/-1+/-2+/-3+/-4)</b>			
<b>B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>			
<b>6. Pagos por inversiones (-).</b>			
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			
g) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
h) Otros activos.			
<b>7. Cobros por desinversiones (+).</b>			
a) Entidades del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Bienes del Patrimonio Histórico.			
e) Inversiones inmobiliarias.			
f) Otros activos financieros.			

	NOTAS	200X	200X-1
g) Activos no corrientes mantenidos para venta. h) Otros activos.			
<b>8. Flujos de efectivo de las actividades de inversión (7-6)</b>			
<b>C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN</b>			
<b>9. Cobros y pagos por operaciones de patrimonio.</b>			
a) Aportaciones a la dotación fundacional o fondo social (+). b) Disminuciones del fondo social (-). c) Subvenciones, donaciones y legados recibidos (+).			
<b>10. Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero.</b>			
a) Emisión			
1. Obligaciones y otros valores negociables (+). 2. Deudas con entidades de crédito (+). 3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (+). 4. Otras deudas (+).			
b) Devolución y amortización de			
1. Obligaciones y otros valores negociables (-). 2. Deudas con entidades de crédito (-). 3. Deudas con entidades del grupo y asociadas (-). 4. Otras deudas (-).			
<b>11. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/-10)</b>			
<b>D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO</b>			
<b>E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-5+/-8+/-11+/- D)</b>			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

### 31. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos.

- Descripción del elemento.
- Fecha de adquisición.
- Valor contable.
- Variaciones producidas en la valoración.
- Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
- Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

## MODELOS ABREVIADOS DE CUENTAS ANUALES

## Balance abreviado

Balance abreviado al cierre del ejercicio 200X

N.º CUENTAS	ACTIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>			
20, (280), (2830), (290)	<b>I. Inmovilizado intangible</b>			
240, 241, 242, 243, 244, 249, (299)	<b>II. Bienes del Patrimonio Histórico</b>			
21, (281), (2831), (291), 23	<b>III. Inmovilizado material</b>			
22, (282), (2832), (292)	<b>IV. Inversiones inmobiliarias</b>			
2503, 2504, 2513, 2514, 2523, 2524, (2593), (2594), (293), (2943), (2944), (2953), (2954)	<b>V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo</b>			
2505, 2515, 2525, (2595), 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, (269), 27, (2945), (2955), (297), (298)	<b>VI. Inversiones financieras a largo plazo</b>			
474	<b>VII. Activos por impuesto diferido</b>			
	<b>B) ACTIVO CORRIENTE</b>			
580, 581, 582, 583, 584, (599)	<b>I. Activos no corrientes mantenidos para la venta</b>			
30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, (39), 407	<b>II. Existencias</b>			
447, 448, (495)	<b>III. Usuarios y otros deudores de la actividad propia</b>			
430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, (437), (490), (493), 440, 441, 446, 449, 460, 464, 470, 471, 472, 558, 544	<b>IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar</b>			
5303, 5304, 5313, 5314, 5323, 5324, 5333, 5334, 5343, 5344, 5353, 5354, (5393), (5394), 5523, 5524, (593), (5943), (5944), (5953), (5954)	<b>V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo</b>			
5305, 5315, 5325, 5335, 5345, 5355, (5395), 540, 541, 542, 543, 545, 546, 547, 548, (549), 551, 5525, 5590, 5593, 565, 566, (5945), (5955), (597), (598)	<b>VI. Inversiones financieras a corto plazo</b>			
480, 567	<b>VII. Periodificaciones a corto plazo</b>			
57	<b>VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes</b>			
	<b>TOTAL ACTIVO (A + B)</b>			

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
	<b>A) PATRIMONIO NETO</b>			
	<b>A-1) Fondos propios</b>			
	<b>I. Dotación fundacional/Fondo social</b>			
100, 101	1. Dotación fundacional/Fondo social			
(103), (104)	2. (Dotación fundacional no exigida/Fondo social no exigido)			
111, 113, 114, 115	<b>II. Reservas</b>			
120, (121)	<b>III. Excedentes de ejercicios anteriores</b>			
129	<b>IV. Excedente del ejercicio</b>			
133, 1340, 137	<b>A-2) Ajustes por cambios de valor</b>			
130, 131, 132	<b>A-3) Subvenciones, donaciones y legados recibidos</b>			
	<b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>			
	<b>I. Provisiones a largo plazo</b>			
14				

N.º CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS DE LA MEMORIA	200X	200X-1
1605, 170 1625, 174 1615, 1635, 171, 172, 173, 175, 176, 177, 179, 180, 185, 189 1603, 1604, 1613, 1614, 1623, 1624, 1633, 1634 479 181	<b>II. Deudas a largo plazo</b> 1. Deudas con entidades de crédito 2. Acreedores por arrendamiento financiero 3. Otras deudas a largo plazo  <b>III. Deudas con entidades del grupo y asociadas a largo plazo</b>  <b>IV. Pasivos por impuesto diferido</b>  <b>V. Periodificaciones a largo plazo</b>			
	<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>			
585, 586, 587, 588, 589  499, 529  5105, 520, 527 5125, 524 500, 505, 506, 509, 5115, 5135, 5145, 521, 522, 523, 525, 528, 551, 5525, 555, 5565, 5566, 5595, 5598, 560, 561, 569 5103, 5104, 5113, 5114, 5123, 5124, 5133, 5134, 5143, 5144, 5523, 5524, 5563, 5564 412  400, 401, 403, 404, 405, (406) 410, 411, 419, 438, 465, 466, 475, 476, 477 485, 568	<b>I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta</b>  <b>II. Provisiones a corto plazo</b>  <b>III. Deudas a corto plazo</b> 1. Deudas con entidades de crédito 2. Acreedores por arrendamiento financiero 3. Otras deudas a corto plazo  <b>IV. Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo</b>  <b>V. Beneficiarios – Acreedores</b>  <b>VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar</b> 1. Proveedores 2. Otros acreedores  <b>VII. Periodificaciones a corto plazo</b>			
	<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)</b>			

## CUENTA DE RESULTADOS ABREVIADA

Cuenta de resultados abreviada correspondiente al ejercicio terminado el ..... de 200X

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	<b>A) Excedente del ejercicio</b>			
720 721 722, 723  740, 747, 748  728 700, 701, 702, 703, 704, 705, (706), (708), (709) (650) (651) (653), (654) (658)	<b>1. Ingresos de la actividad propia</b> a) Cuotas de asociados y afiliados b) Aportaciones de usuarios c) Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones d) Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio e) Reintegro de ayudas y asignaciones  <b>2. Ventas y otros ingresos de la actividad mercantil</b>  <b>3. Gastos por ayudas y otros</b> a) Ayudas monetarias b) Ayudas no monetarias c) Gastos por colaboraciones y del órgano de gobierno d) Reintegro de subvenciones, donaciones y legados			

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
(6930), 71*, 7930	<b>4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación</b>			
73	<b>5. Trabajos realizados por la entidad para su activo</b>			
(600), (601), (602), 6060, 6061, 6062, 6080, 6081, 6082, 6090, 6091, 6092, 610*, 611*, 612*, (607), (6931), (6932), (6933), 7931, 7932, 7933	<b>6. Aprovisionamientos</b>			
75	<b>7. Otros ingresos de la actividad</b>			
(640), (641), (642), (643), (644), (649), 7950	<b>8. Gastos de personal</b>			
(62), (631), (634), 636, 639, (655), (694), (695), 794, 7954, (656), (659)	<b>9. Otros gastos de la actividad</b>			
(68)	<b>10. Amortización del inmovilizado</b>			
745, 746	<b>11. Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio</b>			
7951, 7952, 7955, 7956	<b>12. Exceso de provisiones</b>			
(690), (691), (692), 770, 771, 772, 790, 791, 792, (670), (671), (672)	<b>13. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado</b>			
	<b>A.1) EXCEDENTE DE LA ACTIVIDAD (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11+12+13)</b>			
760, 761, 762, 767, 769	<b>14. Ingresos financieros</b>			
(660), (661), (662), (664), (665), (669)	<b>15. Gastos financieros</b>			
(663), 763	<b>16. Variación de valor razonable en instrumentos financieros</b>			
(668), 768	<b>17. Diferencias de cambio</b>			
(666), (667), (673), (675), (696), (697), (698), (699), 766, 773, 775, 796, 797, 798, 799	<b>18. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros</b>			
	<b>A.2) EXCEDENTE DE LAS OPERACIONES FINANCIERAS (14+15+16+17+18)</b>			
	<b>A.3) EXCEDENTE ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b>			
(6300)*, 6301*, (633), 638	<b>19. Impuestos sobre beneficios</b>			
	<b>A.4) Variación de patrimonio neto reconocida en el excedente del ejercicio (A.3 + 19)</b>			
	<b>B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>			
940, 9420	<b>1. Subvenciones recibidas.</b>			
941, 9421	<b>2. Donaciones y legados recibidos.</b>			
(800), (89), 900, 991, 992, (810), 910, (85), 95	<b>3. Otros ingresos y gastos.</b>			
(8300)*, 8301*, (833), 834, 835, 838	<b>4. Efecto impositivo.</b>			
	<b>B.1) Variación de patrimonio neto por ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2+3+4)</b>			
	<b>C) Reclasificaciones al excedente del ejercicio.</b>			
(840), (8420)	<b>1. Subvenciones recibidas.</b>			
(841), (8421)	<b>2. Donaciones y legados recibidos.</b>			
(802), 902, 993, 994, (812), 912	<b>3. Otros ingresos y gastos.</b>			
8301*, (836), (837)	<b>4. Efecto impositivo.</b>			
	<b>C.1) Variación de patrimonio neto por reclasificaciones al excedente del ejercicio (1+2+3+4)</b>			
	<b>D) Variaciones de patrimonio neto por ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto (B.1 + C.1)**</b>			

N.º CUENTAS		NOTA	(Debe) Haber	
			200X	200X-1
	E) Ajustes por cambios de criterio			
	F) Ajustes por errores			
	G) Variaciones en la dotación fundacional o fondo social			
	H) Otras variaciones			
	I) RESULTADO TOTAL, VARIACIÓN DEL PATRIMONIO NETO EN EL EJERCICIO (A.4+D+E+F+G+H)			

\* Su signo puede ser positivo o negativo.

### Memoria abreviada

#### Contenido de la memoria abreviada

##### 1. Actividad de la entidad

1. Sin perjuicio de la información que debe incluirse en la nota 15, se describirá de forma sucinta los fines de la entidad recogidos en sus estatutos y la actividad o actividades realizadas en el ejercicio, así como del domicilio y forma legal de la entidad, y el lugar donde desarrolle las actividades si fuese diferente a la sede social.

2. Cuando la entidad sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo, en los términos previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11<sup>a</sup>. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas de esta tercera parte, se informará de las entidades más significativas que lo integran, describiendo sus actividades e indicando el volumen agregado de activos, pasivos, ingresos y gastos de las mismas.

Se entiende por entidad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación al grupo, presente una cifra mayor en el total activo del modelo del balance.

3. Cuando la entidad no sea la de mayor activo del conjunto de entidades del grupo en los términos señalados en el punto anterior, indicará el Registro donde estén depositadas las cuentas anuales de la entidad que contiene la información exigida en el punto anterior.

4. Cuando exista una moneda funcional distinta del euro, se pondrá claramente de manifiesto esta circunstancia, indicando los criterios tenidos en cuenta para su determinación.

##### 2. Bases de presentación de las cuentas anuales

###### 1. Imagen fiel:

a) La entidad deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la misma, así como del grado de cumplimiento de sus actividades.

b) Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable, con indicación de la disposición legal no aplicada, e influencia cualitativa y cuantitativa, indicando la incidencia para cada ejercicio para el que se presenta información, sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

c) Informaciones complementarias, indicando su ubicación en la memoria, que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

2. Principios contables no obligatorios aplicados.
3. Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre.

a) Sin perjuicio de lo indicado en cada nota específica, en este apartado se informará sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como de otros datos relevantes sobre la estimación de la incertidumbre en la fecha de cierre del ejercicio, siempre que lleven asociado un riesgo importante que pueda suponer cambios significativos en el valor de los activos o pasivos en el ejercicio siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, se incluirá información sobre su naturaleza y su valor contable en la fecha de cierre.

b) Se indicará la naturaleza y el importe de cualquier cambio en una estimación contable que sea significativo y que afecte al ejercicio actual o que se espera que pueda afectar a los ejercicios futuros. Cuando sea impracticable realizar una estimación del efecto en ejercicios futuros, se revelará este hecho.

c) Cuando la dirección de la entidad sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la entidad siga funcionando normalmente, procederá a revelarlas en este apartado. En el caso de que las cuentas anuales no se elaboren bajo el principio de entidad en funcionamiento, tal hecho será objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la entidad no pueda ser considerada como una entidad en funcionamiento.

4. Comparación de la información.

Sin perjuicio de lo indicado en los apartados siguientes respecto a los cambios en criterios contables y corrección de errores, en este apartado se incorporará la siguiente información:

a) Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del balance y cuenta de resultados del ejercicio anterior.

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, las razones excepcionales que han hecho impracticable la reexpresión de las cifras comparativas.

5. Elementos recogidos en varias partidas.

Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

6. Cambios en criterios contables.

Explicación detallada de los ajustes por cambios en criterios contables realizados en el ejercicio, señalándose las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio en el criterio contable.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

7. Corrección de errores.

Explicación detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicándose la naturaleza del error.

Si la aplicación retroactiva fuera impracticable, se informará sobre tal hecho, las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error.

No será necesario incluir información comparativa en este apartado.

## 3. Excedente del ejercicio

1. Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando de los aspectos significativos de las mismas.

2. Información sobre la propuesta de aplicación contable del excedente del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Excedente del ejercicio.	
Remanente.	
Reservas voluntarias.	
Otras reservas de libre disposición.	
Total . . . . .	-----

  

Aplicación	Importe
A dotación fundacional/fondo social.	
A reservas especiales.	
A reservas voluntarias.	
A .....	
A compensación de excedentes negativos de ejercicios anteriores.	
Total . . . . .	-----

3. Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

## 4. Normas de registro y valoración

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

1. 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.

En particular, deberá indicarse de forma detallada el criterio de valoración seguido para calcular el valor recuperable del fondo de comercio, si existe, así como del resto de inmovilizados intangibles con vida útil indefinida.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de los activos no generadores de flujos de efectivo, criterios utilizados de capitalización o activación, amortización, correcciones valorativas por deterioro y cesión de estos activos.

2. 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 desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

Asimismo, se indicarán los criterios para determinar la naturaleza de bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo, criterios sobre amortización, correcciones valorativas por deterioro y reversión de los mismos, los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y la cesión de los mismos.

3. Se señalará el criterio para calificar los terrenos y construcciones como inversiones inmobiliarias, especificando para éstas los criterios señalados en el apartado anterior.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero y otras operaciones de naturaleza similar.

4. Bienes integrantes del Patrimonio Histórico; indicando los criterios sobre valoración, correcciones valorativas por deterioro y reversión de las mismas, capitalización de gastos financieros, costes de ampliación, modernización y mejoras, costes de desmantelamiento o retiro, así como los costes de rehabilitación del lugar donde se asiente un activo y los criterios sobre la determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para estos bienes, y los seguidos en relación con las grandes reparaciones que les afecten.

5. Permutas; indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar a una permuta de carácter comercial.

Asimismo, se indicará la justificación del criterio aplicado en relación con los activos no generadores de flujos de efectivo.

6. Instrumentos financieros; se indicará:

a) Criterios empleados para la calificación y valoración de las diferentes categorías de activos financieros y pasivos financieros.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta de resultados, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la entidad ha cumplido con los requerimientos señalados en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros.

c) Los criterios aplicados para determinar la existencia de evidencia objetiva de deterioro, así como el 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 relativas a los deudores comerciales 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.

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

e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas; se informará sobre el criterio seguido en la valoración de estas inversiones, así como el 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. Créditos y débitos por la actividad propia; indicando los criterios de valoración aplicados. En particular, los seguidos para calcular las correcciones valorativas.

8. Existencias; indicando los criterios de valoración y en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

Asimismo se indicarán los criterios de valoración y en particular los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de existencias no generadoras de flujos de efectivo.

9. Transacciones en moneda extranjera; indicando:

a) Criterios de valoración de las transacciones en moneda extranjera y criterios de imputación de las diferencias de cambio.

b) Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, se pondrá de manifiesto, así como la razón de dicho cambio.

c) Para los elementos contenidos en las cuentas anuales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera, se indicará el procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio a euros.

10. Impuestos sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para el registro y valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.

11. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados. En particular, en relación con las prestaciones de servicios realizadas por la entidad se indicarán los criterios utilizados para la determinación de los ingresos; en concreto, se señalarán los métodos empleados para determinar el porcentaje de realización en la prestación de servicios y se informará en caso de que su aplicación hubiera sido impracticable.

Asimismo, se indicarán los criterios generales aplicados a los ingresos y gastos propios de la entidad. En particular, los gastos de carácter plurianual y criterios de imputación temporal.

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 el momento de liquidar la obligación. En particular, en relación con las provisiones deberá realizarse una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos.

13. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal; en particular, el referido a compromisos por pensiones.

14. Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

15. Combinación de negocios; en el supuesto de aplicar la norma de registro y valoración 19.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, se indicarán los criterios de registro y valoración empleados.

16. Fusiones entre entidades no lucrativas, indicando los criterios de registro y valoración empleados.

17. Negocios conjuntos; indicando los criterios seguidos por la entidad para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

18. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

## 5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias

1. Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada uno de estos epígrafes y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro de valor acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Salidas.
- d) Saldo final.

En particular se detallarán los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida y las razones por las que se apoya la estimación de dicha vida útil indefinida.

También se especificará la información relativa a inversiones inmobiliarias, incluyéndose además una descripción de las mismas.

Si hubiera algún epígrafe significativo, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

2. Arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre activos no corrientes. En particular, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien de origen, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y, en su caso, valor de la opción de compra.

3. Para cada corrección valorativa por deterioro de cuantía significativa, reconocida o revertida durante el ejercicio, de un elemento del inmovilizado no generador de flujos de efectivo, se indicará:

- a) Naturaleza del inmovilizado.
- b) Importe, sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y reversión de la pérdida por deterioro.
- c) Criterio empleado para determinar el valor razonable menos los costes de venta, en su caso, o para determinar el coste de reposición depreciado.

d) Respecto a las pérdidas y reversiones por deterioro agregadas para las que no se revela la información señalada en el número anterior, las principales clases de inmovilizados afectados por las pérdidas y reversiones por deterioro y los principales sucesos y circunstancias que han llevado al reconocimiento y la reversión de tales correcciones valorativas por deterioro.

4. Se informará sobre los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.

5. Se informará de las restricciones a la disposición que existan en relación con estos bienes y derechos.

#### 6. Bienes del Patrimonio Histórico

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y correcciones valorativas por deterioro acumuladas; indicando lo siguiente:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Salidas.
- d) Saldo final.

Además, se describirán:

1. El importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una ley que lo autorice.
2. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.
3. Las características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico situadas fuera del territorio español con indicación de su valor contable.
4. Las características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.
5. Bienes del Patrimonio Histórico afectos a garantías.
6. Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.
7. Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
8. Incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones sobre los bienes del Patrimonio Histórico.
9. Principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de estos bienes, cuando se hubieran incorporado al activo por dicho valor.
10. Los inmuebles cedidos a la entidad y sobre los cedidos por ésta, especificando los términos de las respectivas cesiones.
11. Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico, en especial cuando estos bienes hayan sido objeto de entrega para el pago de deudas tributarias al amparo de lo previsto en las normas que regulan esta forma de pago, indicando los tributos pagados con la entrega y el importe de los mismos.

#### 7. Activos financieros

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de activos financieros señaladas en la correspondiente norma de registro y valoración, salvo inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las categorías establecidas en la norma de registro décima y se deberá informar sobre las clases definidas por la entidad:

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros		Instrumentos de patrimonio		Valores representativos de deuda		Créditos Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
<b>Activos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.</b>														
<b>Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.</b>														
<b>Préstamos y partidas a cobrar.</b>														
<b>Activos disponibles para la venta.</b>														
<b>Derivados de cobertura.</b>														
<b>Total.</b>														

En cualquier caso deberá suministrarse toda la información acerca de los traspasos o reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros que se hayan producido en el ejercicio. En particular, se informará sobre los importes de dicha reclasificación por cada categoría de activos financieros y se incluirá una justificación de la misma.

2. Se presentará para cada clase de activos financieros, un análisis del movimiento de las cuentas correctoras representativas de las pérdidas por deterioro originadas por el riesgo de crédito.

3. Cuando los activos financieros se hayan valorado por su valor razonable, se indicará:

a) Si el valor razonable se determina, en su totalidad o en parte, tomando como referencia los precios cotizados en mercados activos o se estiman utilizando modelos y técnicas de valoración. En este último caso, se señalarán los principales supuestos en que se basan los citados modelos y técnicas de valoración.

b) Por categoría de activos financieros, el valor razonable, las variaciones en el valor registradas, en su caso, en la cuenta de resultados, así como las consignadas directamente en el patrimonio neto.

c) Con respecto a los instrumentos financieros derivados, distintos de los que se califiquen como instrumentos de cobertura, se informará sobre la naturaleza de los instrumentos y las condiciones importantes que puedan afectar al importe, al calendario y a la certidumbre de los futuros flujos de efectivo.

4. Entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:

- Actividades que ejercen.
- Fracción del capital y de los derechos de voto que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambos.
- Importe del capital, fondo social o dotación fundacional, reservas, otras partidas del patrimonio neto y resultado del último ejercicio, diferenciando el resultado de explotación.
- Valor según libros de la participación en capital.
- Dividendos recibidos en el ejercicio.

– Indicación de si las participaciones cotizan o no en Bolsa, y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

b) La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital, la entidad no ejerza influencia significativa y aquellas en las que la entidad sea socio colectivo, siempre que su régimen jurídico permita la participación en este tipo de sociedades. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas entidades. Si la entidad ejerce influencia significativa sobre otra poseyendo un porcentaje inferior al 20% del capital o si poseyendo más del 20% no se ejerce influencia significativa, se explicarán las circunstancias que afectan a dichas relaciones.

c) Se detallarán las adquisiciones realizadas durante el ejercicio que hayan llevado a calificar a una entidad como dependiente, indicándose la participación y el porcentaje de derechos adquiridos.

d) Importe de las correcciones valorativas por deterioro registradas en las distintas participaciones, diferenciando las reconocidas en el ejercicio de las acumuladas.

Asimismo se informará, en su caso, sobre las dotaciones y reversiones de las correcciones valorativas por deterioro cargadas y abonadas, respectivamente, contra la partida del patrimonio neto que recoja los ajustes valorativos, en los términos indicados en la norma de registro y valoración.

## 8. Pasivos financieros

1. Se revelará el valor en libros de cada una de las categorías de pasivos financieros señalados en la norma de registro y valoración décima.

A estos efectos se desglosará cada epígrafe atendiendo a las citadas categorías y se deberá informar sobre las clases definidas en los siguientes términos:

Categorías	Clases													
	Instrumentos financieros a largo plazo						Instrumentos financieros a corto plazo						Total	
	Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros		Deudas con entidades de crédito		Obligaciones y otros valores negociables		Derivados Otros			
	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1	Ej x	Ej x-1
<b>Débitos y partidas a pagar.</b>														
<b>Pasivos a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio.</b>														
<b>Otros.</b>														
<b>Total.</b>														

2. Información sobre:

a) El importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada uno de los epígrafes y partidas relativos a deudas, conforme al modelo de balance abreviado.

b) El importe de las deudas con garantía real, con indicación de su forma y su naturaleza.

c) El importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

3. En relación con los préstamos pendientes de pago al cierre del ejercicio, se informará de:

- a) Los detalles de cualquier impago del principal o intereses que se haya producido durante el ejercicio.
- b) El valor en libros en la fecha de cierre del ejercicio de aquellos préstamos en los que se hubiese producido un incumplimiento por impago, y
- c) Si el impago ha sido subsanado o se han renegociado las condiciones del préstamo, antes de la fecha de formulación de las cuentas anuales.

#### 9. Usuarios y otros deudores de la actividad propia

Desglose del epígrafe B.III del activo del balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad y distinguiendo en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

#### 10. Beneficiarios-Acreedores

Desglose del epígrafe C.V del pasivo del balance «Beneficiarios-Acreedores», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para beneficiarios y otros acreedores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

#### 11. Fondos propios

Se informará sobre:

- a) Aportaciones al fondo social o dotación fundacional realizadas en el ejercicio, distinguiendo las dinerarias de las no dinerarias. También, en su caso, se indicará para cada aportación los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Esta misma información se requerirá respecto a otras aportaciones de fundadores, asociados y terceros.
- b) Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

#### 12. Situación fiscal

##### 12.1 Impuestos sobre beneficios.

- a) El régimen fiscal aplicable a la entidad. En particular, se informará de la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del impuesto sobre sociedades.
- b) En su caso, deberán especificarse los apartados de la memoria en los que se haya incluido la información exigida por la legislación fiscal para gozar de la calificación de entidades sin fines lucrativos a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. En particular, las entidades obligadas por la legislación fiscal a incluir la memoria económica en la memoria de las cuentas anuales incluirán la citada información en este apartado.
- c) Información relativa a las diferencias temporarias deducibles e imposables registradas en el balance al cierre del ejercicio.
- d) Antigüedad y plazo previsto de recuperación fiscal de los créditos por bases imponibles negativas.
- e) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y compromisos asumidos en relación con los mismos.

f) Provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.

g) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

#### 12.2 Otros tributos.

Se informará sobre cualquier circunstancia de carácter significativo en relación con otros tributos; en particular cualquier contingencia de carácter fiscal, así como los ejercicios pendientes de comprobación.

### 13. Ingresos y Gastos

Se informará sobre:

1. Desglose de la partida 3.a) de la cuenta de resultados «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades, y desglose de la partida 3.b) «Ayudas no monetarias».

2. Desglose de la partida 6. «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias. Asimismo se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 8. «Gastos de personal» de la cuenta de resultados distinguiendo las aportaciones y dotaciones para pensiones y las otras cargas sociales.

3. Desglose de la partida 9. «Otros gastos de la actividad», especificando el importe de las correcciones valorativas por deterioro de los créditos y los fallidos.

4. Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones.

5. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

6. Información de la partida «Otros resultados».

### 14. Subvenciones, donaciones y legados

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados en la cuenta de resultados.

2. Análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones. En particular se informará sobre los importes recibidos y, en su caso, devueltos.

3. Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, indicando, para las primeras, el Ente público que las concede, precisando si la otorgante de las mismas es la Administración local, autonómica, estatal o internacional.

4. Información sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

5. Las principales hipótesis empleadas para determinar el valor razonable de los activos no monetarios o servicios recibidos o cedidos sin contraprestación.

15. Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.  
Gastos de administración

15.1. Actividad de la entidad.

1. Las fundaciones de competencia estatal facilitarán la siguiente información, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en su Reglamento de desarrollo:

I. Actividades realizadas.

ACTIVIDAD 1 (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación).

A) Identificación.

Denominación de la actividad.	
Tipo de actividad.	
Identificación de la actividad por sectores.	
Lugar de desarrollo de la actividad.	

\* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

Descripción detallada de la actividad realizada.

--

B) Recursos humanos empleados en la actividad.

Tipo	Número		N.º horas/año	
	Previsto	Realizado	Previsto	Realizado
Personal asalariado				
Personal con contrato de servicios				
Personal voluntario				

C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.

Tipo	Número	
	Previsto	Realizado
Personas físicas		
Personas jurídicas		

## D) Recursos económicos empleados en la actividad.

Gastos/Inversiones	Importe	
	Previsto	Realizado
Gastos por ayudas y otros		
a) Ayudas monetarias		
b) Ayudas no monetarias		
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno		
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación		
Aprovisionamientos		
Gastos de personal		
Otros gastos de la actividad		
Amortización del Inmovilizado		
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado		
Gastos financieros		
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros		
Diferencias de cambio		
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros		
Impuestos sobre beneficios		
<b>Subtotal gastos</b>		
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)		
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico		
Cancelación deuda no comercial		
<b>Subtotal recursos</b>		
<b>TOTAL</b>		

## E) Objetivos e indicadores de la actividad.

Objetivo	Indicador	Cuantificación	
		Previsto	Realizado

## II. Recursos económicos totales empleados por la entidad.

GASTOS/INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							

GASTOS/INVERSIONES	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
<b>Subtotal gastos</b>							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación de deuda no comercial							
<b>Subtotal inversiones</b>							
<b>TOTAL RECURSOS EMPLEADOS</b>							

## III. Recursos económicos totales obtenidos por la entidad.

## A. Ingresos obtenidos por la entidad.

INGRESOS	Previsto	Realizado
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio		
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias		
Ventas y otros ingresos de las actividades mercantiles		
Subvenciones del sector público		
Aportaciones privadas		
Otros tipos de ingresos		
<b>TOTAL INGRESOS OBTENIDOS</b>		

## B. Otros recursos económicos obtenidos por la entidad.

OTROS RECURSOS	Previsto	Realizado
Deudas contraídas		
Otras obligaciones financieras asumidas		
<b>TOTAL OTROS RECURSOS OBTENIDOS</b>		

## IV. Convenios de colaboración con otras entidades.

DESCRIPCIÓN	Ingresos	Gastos	No produce corriente de bienes y servicios
Convenio 1. Con la entidad (X), suscrito para			
Convenio 2. Con la entidad (Y), suscrito para			

## V. Desviaciones entre el plan de actuación y datos realizados.

Se detallarán las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado.

2. Las restantes entidades deberán identificar y cuantificar los fines que persiguen en cada una de las actividades significativas que realicen, informando, al menos, de los siguientes aspectos:

- a) Con qué medios se ha financiado la actividad y que recursos económicos han sido empleados para su realización.
- b) Los recursos humanos aplicados, agrupados por las siguientes categorías: personal asalariado, personal con contrato de servicios y personal voluntario, especificando en este último caso su dedicación horaria.
- c) El número de beneficiarios o usuarios de sus actividades, diferenciando entre personas físicas y jurídicas.

## 15.2. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.

Información sobre:

- a) Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance y las restricciones a las que se encuentren sometidos.
- b) El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, indicando el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

## 1. Grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos.

Ejercicio	EXCEDENTE DEL EJERCICIO	AJUSTES NEGATIVOS	AJUSTES POSITIVOS	BASE DE CÁLCULO	RENTA A DESTINAR		RECURSOS DESTINADOS A FINES (GASTOS + INVERSIONES)	APLICACIÓN DE LOS RECURSOS DESTINADOS EN CUMPLIMIENTO DE SUS FINES*							
					Importe	%		N-4	N-3	N-2	N-1	N	IMPORTE PENDIENTE		
N-4															
N-3															
N-2															
N-1															
N															
TOTAL															

\* En el supuesto de que la entidad acumule un déficit en la aplicación de recursos, en los periodos siguientes las aplicaciones compensarán, en primer lugar, los déficits de ejercicios anteriores, comenzando por el más antiguo, y el exceso se computará como recursos aplicados del ejercicio en curso.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos. Dicha explicación se centrará especialmente en las columnas de ajustes en las que se incorporan los siguientes conceptos:

a) Ajustes negativos. No se incluirán como ingresos:

a.1) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la enajenación o gravamen de bienes y derechos aportados por los fundadores o por terceros, en concepto de dotación fundacional.

a.2) Ingresos reflejados en la cuenta de resultados procedentes de la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle su actividad propia, siempre que el importe obtenido en la transmisión se reinvierta en bienes inmuebles destinados al mismo fin.

b) Ajustes positivos. No se deducirán como gastos:

b.1) Gastos imputados en la cuenta de resultados que están directamente relacionados con la actividad propia de la entidad, incluidas las dotaciones a la amortización y las pérdidas por deterioro del inmovilizado afecto a la actividad propia.

b.2) Importe proporcional de los gastos comunes a todas las actividades desarrolladas por la entidad que, de acuerdo con criterios objetivos deducidos de la efectiva aplicación de recursos a cada actividad, correspondan a la actividad propia de la entidad. Los gastos comunes incluyen los gastos de administración así como aquellos gastos por los que tienen derecho a ser resarcidos los patronos.

c) Adicionalmente, se incluirá como ajuste positivo o negativo, en función de su signo, el resultado contabilizado directamente en el patrimonio neto como consecuencia de cambios en los criterios contables o la subsanación de errores.

2. Recursos aplicados en el ejercicio.

	IMPORTE			TOTAL
	Fondos propios	Subvenciones, donaciones y legados	Deuda	
<b>1. Gastos en cumplimiento de fines*</b>				
<b>2. Inversiones en cumplimiento de fines* (2.1 + 2.2)</b>				
2.1 Realizadas en el ejercicio				
2.2 Procedentes de ejercicios anteriores				
a) Deudas canceladas en el ejercicio incurridas en ejercicios anteriores				
b) Imputación de subvenciones, donaciones y legados de capital procedentes de ejercicios anteriores				
<b>TOTAL (1 + 2)</b>				

\* De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 32.6 del Reglamento de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, se considera destinado a los fines fundacionales el importe de los gastos e inversiones realizados en cada ejercicio que efectivamente hayan contribuido al cumplimiento de los fines propios de la fundación especificados en sus estatutos, excepto las dotaciones a las amortizaciones y provisiones. Cuando las inversiones destinadas a los fines fundacionales hayan sido financiadas con ingresos que deban distribuirse en varios ejercicios en el excedente, como subvenciones, donaciones y legados, o con recursos financieros ajenos, dichas inversiones se computarán en la misma proporción en que lo hubieran sido los ingresos o se amortice la financiación ajena.

c) Si alguna entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos. Asimismo, se recogerá información sobre los recursos destinados en el ejercicio al cumplimiento de los fines ajustándose al modelo del apartado 2.

### 15.3. Gastos de administración.

Las fundaciones de competencia estatal deberán suministrar un detalle de los gastos directamente ocasionados por la administración de los bienes y derechos que integren el patrimonio de la fundación, y el de los gastos de los que los patronos tienen derecho a ser resarcidos. Esta información se suministrará en el siguiente cuadro:

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN				
N.º DE CUENTA	PARTIDA DE LA CUENTA DE RESULTADOS	DETALLE DEL GASTO	CRITERIO DE IMPUTACIÓN A LA FUNCIÓN DE ADMINISTRACIÓN DEL PATRIMONIO	IMPORTE
<b>TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN</b> .....				

Adicionalmente, se informará sobre el cumplimiento del límite al importe de estos gastos, en el siguiente cuadro:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN						
Ejercicio	Límites alternativos (Art. 33 Reglamento R.D. 1337/2005)		Gastos directamente ocasionados por la administración del patrimonio (3)	Gastos resarcibles a los patronos (4)	TOTAL GASTOS ADMINISTRACIÓN DEVENGADOS EN EL EJERCICIO (5) = (3) + (4)	Supera (+) No supera (-) el límite máximo (el mayor de 1 y 2) - 5
	5% de los fondos propios (1)	20% de la base de cálculo del Art. 27 Ley 50/2002 y Art. 32.1 Reglamento R.D. 1337/05 (2)				
n						

### 16. Operaciones con partes vinculadas

1. La información sobre operaciones con partes vinculadas se suministrará separadamente para cada una de las siguientes categorías:

- Entidad dominante.
- Otras entidades del grupo.
- Negocios conjuntos en los que la entidad sea uno de los partícipes.
- Entidades asociadas.
- Entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad.
- Personal clave de la entidad o de la entidad dominante.
- Otras partes vinculadas.

2. La entidad facilitará información suficiente para comprender las operaciones con partes vinculadas que haya efectuado y los efectos de las mismas sobre sus estados financieros, incluyendo, entre otros, los siguientes aspectos:

a) Identificación de las personas o entidades con las que se han realizado las operaciones vinculadas, expresando la naturaleza de la relación con cada parte implicada.

b) Detalle de la operación y su cuantificación, expresando la política de precios seguida, poniéndola en relación con las que la entidad utiliza respecto a operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas. Cuando no existan operaciones análogas realizadas con partes que no tengan la consideración de vinculadas, los criterios o métodos seguidos para determinar la cuantificación de la operación.

c) Beneficio o pérdida que la operación haya originado en la entidad y descripción de las funciones y riesgos asumidos por cada parte vinculada respecto de la operación.

d) Importe de los saldos pendientes, tanto activos como pasivos, sus plazos y condiciones, naturaleza de la contraprestación establecida para su liquidación, agrupando los activos y pasivos en el epígrafe que aparece en el balance de la entidad y garantías otorgadas o recibidas.

e) Correcciones valorativas por deudas de dudoso cobro relacionadas con los saldos pendientes anteriores.

f) Gastos reconocidos en el ejercicio como consecuencia de deudas incobrables o de dudoso cobro de partes vinculadas.

3. La información anterior podrá presentarse de forma agregada cuando se refiera a partidas de naturaleza similar. En todo caso, se facilitará información de carácter individualizado sobre las operaciones vinculadas que fueran significativas por su cuantía o relevantes para una adecuada comprensión de las cuentas anuales.

4. No será necesario informar en el caso de operaciones que, perteneciendo al tráfico ordinario de la entidad, se efectúen en condiciones normales de mercado, sean de escasa importancia cuantitativa y carezcan de relevancia para expresar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

5. Sobre el importe de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por el personal de alta dirección y los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa, así como de las obligaciones contraídas en materia de pensiones o de pago de primas de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por concepto retributivo, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

6. También deberá informarse sobre el importe de los anticipos y créditos concedidos al personal de alta dirección y a los miembros de los órganos de gobierno, con indicación del tipo de interés, sus características esenciales y los importes eventualmente devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía. Cuando los miembros del órgano de gobierno sean personas jurídicas, los requerimientos anteriores se referirán a las personas físicas que los representen. Estas informaciones se podrán dar de forma global por cada categoría, recogiendo separadamente los correspondientes al personal de alta dirección de los relativos a los miembros del órgano de gobierno.

## 17. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.
2. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, indicando aquellas con discapacidad mayor o igual del 33%, y expresando las categorías a que pertenecen.

La distribución por sexos al término del ejercicio del personal de la entidad, desglosado en un número suficiente de categorías y niveles, entre los que figurarán el de los directivos y miembros del órgano de gobierno.

3. Información anual del grado de cumplimiento del Código de Conducta de las entidades sin fines lucrativos para la realización de las inversiones financieras temporales, según la legislación que le resulte aplicable.

## 18. Inventario

El inventario a que se refiere el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicará para los distintos elementos patrimoniales que los Protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

- Descripción del elemento.
- Fecha de adquisición.
- Valor contable.
- Variaciones producidas en la valoración.
- Pérdidas por deterioro, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
- Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

## CUARTA PARTE

### Cuadros de cuentas

#### GRUPO 1

#### Financiación básica

#### 10. CAPITAL.

100. Dotación fundacional.
101. Fondo social.
103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.
1030. Fundadores, por desembolsos no exigidos.
1034. Asociados, por desembolsos no exigidos.
104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.
1040. Fundadores, por aportaciones no dinerarias pendientes.
1044. Asociados, por aportaciones no dinerarias pendientes.

#### 11. RESERVAS.

111. Reservas estatutarias.
113. Reservas voluntarias.

- 114. Reservas especiales.
- 115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.
- 12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN.
  - 120. Remanente.
  - 121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
  - 129. Excedente del ejercicio.
- 13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR.
  - 130. Subvenciones oficiales de capital.
    - 1300. Subvenciones del Estado.
    - 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
  - 131. Donaciones y legados de capital.
  - 132. Otras subvenciones, donaciones y legados.
    - 1320. Otras subvenciones.
    - 1321. Otras donaciones y legados.
  - 133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.
  - 134. Operaciones de cobertura.
    - 1340. Coberturas de flujos de efectivo.
    - 1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.
  - 135. Diferencias de conversión.
  - 136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
  - 137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.
    - 1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
    - 1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.
- 14. PROVISIONES.
  - 140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal.
  - 141. Provisión para impuestos.
  - 142. Provisión para otras responsabilidades.
  - 143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
  - 145. Provisión para actuaciones medioambientales.
  - 146. Provisión para reestructuraciones.
- 16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.
  - 160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.
    - 1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
    - 1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
    - 1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
  - 161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.
    - 1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.
    - 1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.
    - 1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.

- 162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.
- 1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades de grupo.
- 1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades asociadas.
- 1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.
  
- 163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.
- 1633. Otras deudas a largo plazo, entidades del grupo.
- 1634. Otras deudas a largo plazo, entidades asociadas.
- 1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.
  
- 17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS 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, donaciones y legados.
- 1720. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
- 1721. Deudas a largo plazo transformables en donaciones y legados.
  
- 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
- 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
- 175. Efectos a pagar a largo plazo.
- 176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
- 1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.
- 1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.
  
- 177. Obligaciones y bonos.
- 179. Deudas representadas en otros valores negociables.
  
- 18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO.
- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
- 181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.
- 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
- 189. Garantías financieras a largo plazo.

## GRUPO 2

### Activo no corriente

- 20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.
- 200. Investigación.
- 201. Desarrollo.
- 202. Concesiones administrativas.
- 203. Propiedad industrial.
- 204. Fondo de comercio.
- 205. Derechos de traspaso.
- 206. Aplicaciones informáticas.
- 207. Derechos sobre activos cedidos en uso.
- 209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles.
  
- 21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.
- 210. Terrenos y bienes naturales.
- 211. Construcciones.
- 212. Instalaciones técnicas.
- 213. Maquinaria.

- 214. Utillaje.
- 215. 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 y bienes naturales.
  - 221. Inversiones en construcciones.
  
- 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.
  - 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
  - 231. Construcciones en curso.
  - 232. Instalaciones técnicas en montaje.
  - 233. Maquinaria en montaje.
  - 237. Equipos para procesos de información en montaje.
  - 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
  
- 24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO.
  - 240. Bienes inmuebles.
    - 2400. Monumentos.
    - 2401. Jardines históricos.
    - 2402. Conjuntos históricos.
    - 2403. Sitios históricos.
    - 2404. Zonas arqueológicas.
  - 241. Archivos.
  - 242. Bibliotecas.
  - 243. Museos.
  - 244. Bienes muebles.
  - 249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.
    - 2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
    - 2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.
    - 2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.
    - 2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.
    - 2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.
  
- 25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.
  - 250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
    - 2503. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
    - 2504. Participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
    - 2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
  - 251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
    - 2513. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
    - 2514. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
    - 2515. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
  - 252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.
  - 2523. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.

- 2524. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 2525. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
  
- 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
  
- 2593. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
- 2594. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
- 2595. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.
  
- 26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.
  
- 260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
- 261. Valores representativos de deuda a largo plazo.
- 262. Créditos a largo plazo.
- 263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
- 264. Créditos a largo plazo al personal.
- 265. Activos por derivados financieros a largo plazo.
  
- 2650. Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.
- 2653. Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.
  
- 267. Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal.
- 268. Imposiciones a largo plazo.
- 269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.
  
- 27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.
  
- 270. Fianzas constituidas a largo plazo.
- 275. Depósitos constituidos a largo plazo.
  
- 28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS.
  
- 280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.
  
- 2800. Amortización acumulada de investigación.
- 2801. Amortización acumulada de desarrollo.
- 2802. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
- 2803. Amortización acumulada de propiedad industrial.
- 2805. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
- 2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
- 2807. Amortización acumulada de derechos sobre activos cedidos en uso.
  
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado material.
  
- 2811. Amortización acumulada de construcciones.
- 2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
- 2813. Amortización acumulada de maquinaria.
- 2814. Amortización acumulada de utillaje.
- 2815. Amortización acumulada de 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 las inversiones inmobiliarias.
- 283. Cesiones de uso sin contraprestación.
- 2830. Cesiones de uso del inmovilizado intangible.
- 2831. Cesiones de uso del inmovilizado material.
- 2832. Cesiones de uso de las inversiones inmobiliarias.
- 29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.
- 290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.
- 2900. Deterioro de valor de investigación.
- 2901. Deterioro del valor de desarrollo.
- 2902. Deterioro de valor de concesiones administrativas.
- 2903. Deterioro de valor de propiedad industrial.
- 2905. Deterioro de valor de derechos de traspaso.
- 2906. Deterioro de valor de aplicaciones informáticas.
- 2907. Deterioro de valor de derechos sobre activos cedidos en uso.
- 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 instalaciones técnicas.
- 2913. Deterioro de valor de maquinaria.
- 2914. Deterioro de valor de utillaje.
- 2915. Deterioro de valor de 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 los terrenos y bienes naturales.
- 2921. Deterioro de valor de construcciones.
- 293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
- 2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
- 2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo a entidades asociadas.
- 294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.
- 2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.
- 2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
- 2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
- 295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.
- 2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
- 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 de bienes del Patrimonio Histórico.
- 2990. Deterioro de valor de bienes inmuebles.
- 2991. Deterioro de valor de archivos.
- 2992. Deterioro de valor de bibliotecas.
- 2993. Deterioro de valor de Museos.
- 2994. Deterioro de valor de bienes muebles.

## GRUPO 3

### Existencias

- 30. BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.
  - 300. Mercaderías A.
  - 301. Mercaderías B.
  - 302. Artículos A.
  - 303. Artículos 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.

**39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS.**

- 390. Deterioro de valor de los bienes destinados a la actividad.
- 391. Deterioro de valor de las materias primas.
- 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
- 393. Deterioro de valor de los productos en curso.
- 394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.
- 395. Deterioro de valor de los productos terminados.
- 396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.

**GRUPO 4****Acreeedores y deudores por operaciones de la actividad****40. PROVEEDORES.**

- 400. Proveedores.
  - 4000. Proveedores (euros).
  - 4004. Proveedores (moneda extranjera).
  - 4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
- 403. Proveedores, entidades del grupo.
  - 4030. Proveedores, entidades del grupo (euros).
  - 4031. Efectos comerciales a pagar, entidades del grupo.
  - 4034. Proveedores, entidades del grupo (moneda extranjera).
  - 4036. Envases y embalajes a devolver a proveedores, entidades del grupo.
  - 4039. Proveedores, entidades del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 404. Proveedores, entidades asociadas.
- 405. Proveedores, otras partes vinculadas.
- 406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
- 407. Anticipos a proveedores.

**41. BENEFICIARIOS Y ACREEADORES VARIOS.**

- 410. Acreeedores por prestaciones de servicios.
  - 4100. Acreeedores por prestaciones de servicios (euros).
  - 4104. Acreeedores por prestaciones de servicios (moneda extranjera).
  - 4109. Acreeedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 411. Acreeedores, efectos comerciales a pagar.
- 412. Beneficiarios, acreeedores.
- 419. Acreeedores por operaciones en común.

**43. CLIENTES.**

- 430. Clientes.
  - 4300. Clientes (euros).
  - 4304. Clientes (moneda extranjera).
  - 4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.
- 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
  - 4310. Efectos comerciales en cartera.
  - 4311. Efectos comerciales descontados.
  - 4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.

- 4315. Efectos comerciales impagados.
- 432. Clientes operaciones de «factoring».
- 433. Clientes, entidades del grupo.
- 4330. Clientes, entidades del grupo (euros).
- 4331. Efectos comerciales a cobrar, entidades del grupo.
- 4332. Clientes entidades del grupo, operaciones de «factoring».
- 4334. Clientes entidades del grupo (moneda extranjera).
- 4336. Clientes entidades del grupo de dudoso cobro.
- 4337. Envases y embalajes a devolver a clientes, entidades del grupo.
- 4339. Clientes entidades del grupo, facturas pendientes de formalizar.
- 434. Clientes entidades asociadas.
- 435. Clientes otras partes vinculadas.
- 436. Clientes de dudoso cobro.
- 437. Envases y embalajes a devolver por clientes.
- 438. Anticipos de clientes.
- 44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS.
- 440. Deudores.
- 4400. Deudores (euros).
- 4404. Deudores (moneda extranjera).
- 4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.
- 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
- 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
- 4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
- 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
- 4415. Deudores, efectos comerciales impagados.
- 446. Deudores de dudoso cobro.
- 447. Usuarios, deudores.
- 448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.
- 4480. Patrocinadores.
- 4482. Afiliados.
- 4489. Otros deudores.
- 449. Deudores por operaciones en común.
- 46. PERSONAL.
- 460. Anticipos de remuneraciones.
- 464. Entregas para gastos a justificar.
- 465. Remuneraciones pendientes de pago.
- 466. Remuneraciones mediante sistema de aportación definida pendientes de pago.
- 47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.
- 470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.
- 4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.
- 4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 de la Ley de Subvenciones).
- 4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.
- 4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

- 471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.
- 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
- 474. Activos por impuesto diferido.
  
- 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
- 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.
  
- 475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.
- 4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.
- 4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.
- 4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.
- 4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 12 Ley de Subvenciones)).
- 4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.
  
- 476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
- 477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
- 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.
  
- 48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.
- 480. Gastos anticipados.
- 485. Ingresos anticipados.
  
- 49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO.
- 490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.
- 493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.
- 4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades del grupo.
- 4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades asociadas.
- 4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con otras partes vinculadas.
  
- 495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
- 499. Provisión por operaciones de la actividad.
- 4994. Provisión por contratos onerosos.
- 4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

## 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.
- 509. Valores negociables amortizados.
- 5090. Obligaciones y bonos amortizados.
- 5095. Otros valores negociables amortizados.

- 51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.
  - 510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.
    - 5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
    - 5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito entidades asociadas.
    - 5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
  - 511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.
    - 5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo entidades del grupo.
    - 5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.
    - 5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.
  - 512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
    - 5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo.
    - 5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades asociadas.
    - 5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.
  - 513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
    - 5133. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo.
    - 5134. Otras deudas a corto plazo con entidades asociadas.
    - 5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.
  - 514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.
    - 5143. Intereses a corto plazo de deudas, entidades del grupo.
    - 5144. Intereses a corto plazo de deudas, entidades asociadas.
    - 5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.
- 52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
  - 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
    - 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
    - 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
    - 5208. Deudas por efectos descontados.
    - 5209. Deudas por operaciones de «factoring».
  - 521. Deudas a corto plazo.
  - 522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
  - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
  - 524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
  - 525. Efectos a pagar a corto plazo.
  - 527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
  - 528. Intereses a corto plazo de deudas.
  - 529. Provisiones a corto plazo.
    - 5290. Provisión a corto plazo por retribuciones al personal.
    - 5291. Provisión a corto plazo para impuestos.
    - 5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
    - 5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
    - 5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.
    - 5296. Provisión a corto plazo para reestructuraciones.

- 53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.
  - 530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
    - 5303. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
    - 5304. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
    - 5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
  - 531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
    - 5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
    - 5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
    - 5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
  - 532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
    - 5323. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.
    - 5324. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.
    - 5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
  - 533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
    - 5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo.
    - 5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades asociadas.
    - 5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.
  - 534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
    - 5343. Intereses a corto plazo de créditos a entidades del grupo.
    - 5344. Intereses a corto plazo de créditos a entidades asociadas.
    - 5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
  - 535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
    - 5353. Dividendo a cobrar de entidades de grupo.
    - 5354. Dividendo a cobrar de entidades asociadas.
    - 5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.
  - 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
    - 5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
    - 5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
    - 5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.
- 54. OTRAS 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.
  - 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
  - 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.
  - 551. Cuenta corriente con patronos y otros.
  - 552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.
    - 5523. Cuenta corriente con entidades del grupo.
    - 5524. Cuenta corriente con entidades asociadas.
    - 5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.
  - 553. Cuentas corrientes en fusiones.
    - 5530. Cuenta corriente con la entidad disuelta.
    - 5531. Cuenta corriente con la entidad absorbente o de nueva creación.
  - 554. Cuenta corriente con uniones temporales de entidades y comunidades de bienes.
  - 555. Partidas pendientes de aplicación.
  - 556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.
    - 5563. Desembolsos exigidos sobre participaciones, entidades del grupo.
    - 5564. Desembolsos exigidos sobre participaciones, entidades asociadas.
    - 5565. Desembolsos exigidos sobre participaciones, otras partes vinculadas.
    - 5566. Desembolsos exigidos sobre participaciones de otras entidades.
  - 558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.
  - 559. Derivados financieros a corto plazo.
    - 5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.
    - 5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.
    - 5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.
    - 5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.
- 56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACION.
  - 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. Intereses pagados por anticipado.
  - 568. Intereses cobrados por anticipado.
  - 569. Garantías financieras a corto plazo.
- 57. TESORERÍA.
  - 570. Caja, euros.
  - 571. Caja, moneda extranjera.
  - 572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.
  - 573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
  - 574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.
  - 575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
  - 576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.
- 58. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS.
  - 580. Inmovilizado.
  - 581. Inversiones con personas y entidades vinculadas.
  - 582. Inversiones financieras.
  - 583. Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.

- 584. Otros activos.
  - 585. Provisiones.
  - 587. Deudas con personas y entidades vinculadas.
  - 588. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.
  - 589. Otros pasivos.
59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO Y DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA.
- 593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
  - 5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
  - 5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
  - 594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.
  - 5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.
  - 5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.
  - 5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.
  - 595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.
  - 5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
  - 5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
  - 5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
  - 597. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo.
  - 598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.
  - 599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.
  - 5990. Deterioro de valor de inmovilizado no corriente mantenido para la venta.
  - 5991. Deterioro de valor de inversiones con personas y entidades vinculadas no corrientes mantenidas para la venta.
  - 5992. Deterioro de valor de inversiones financieras no corrientes mantenidas para la venta.
  - 5993. Deterioro de valor de existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar integrados en un grupo enajenable mantenido para la venta.
  - 5994. Deterioro de valor de otros activos mantenidos para la venta.

## GRUPO 6

### Compras y gastos

- 60. COMPRAS.
- 600. Compras de bienes destinados a la actividad.
- 601. Compras de materias primas.
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 606. Descuentos sobre compras por pronto pago.
- 6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de bienes destinados a la actividad.
- 6061. Descuentos sobre compras por pronto pago de materias primas.
- 6062. Descuentos sobre compras por pronto pago de otros aprovisionamientos.
- 607. Trabajos realizados por otras entidades.
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

- 6080. Devoluciones de compras de bienes destinados a la actividad.
- 6081. Devoluciones de compras de materias primas.
- 6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
  
- 609. «Rappels» por compras.
  
- 6090. «Rappels» por compras de bienes destinados a la actividad.
- 6091. «Rappels» por compras de materias primas.
- 6092. «Rappels» por compras de otros aprovisionamientos.
  
- 61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.
  
- 610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.
- 611. Variación de existencias de materias primas.
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
  
- 62. SERVICIOS EXTERIORES.
  
- 620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
- 621. Arrendamientos y cánones.
- 622. Reparaciones y conservación.
- 623. Servicios de profesionales independientes.
- 624. Transportes.
- 625. Primas de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares.
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- 628. Suministros.
- 629. Otros servicios.
  
- 63. TRIBUTOS.
  
- 630. Impuesto sobre beneficios.
  
- 6300. Impuesto corriente.
- 6301. Impuesto diferido.
  
- 631. Otros tributos.
- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
  
- 6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.
- 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
  
- 636. Devolución de impuestos.
- 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
  
- 6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.
- 6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.
  
- 64. GASTOS DE PERSONAL.
  
- 640. Sueldos y salarios.
- 641. Indemnizaciones.
- 642. Seguridad Social a cargo de la entidad.
- 643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definido.
- 644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida.
  
- 6440. Contribuciones anuales.
- 6442. Otros costes.
  
- 649. Otros gastos sociales.

- 65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN.
  - 650. Ayudas monetarias.
    - 6501. Ayudas monetarias individuales.
    - 6502. Ayudas monetarias a entidades.
    - 6503. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
    - 6504. Ayudas monetarias de cooperación internacional.
  - 651. Ayudas no monetarias.
    - 6511. Ayudas no monetarias individuales.
    - 6512. Ayudas no monetarias a entidades.
    - 6513. Ayudas no monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
    - 6514. Ayudas no monetarias de cooperación internacional.
  - 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
  - 654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
  - 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
  - 656. Resultados de operaciones en común.
  - 6560. Beneficio transferido (gestor).
  - 6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).
  - 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
  - 659. Otras pérdidas en gestión corriente.
- 66. GASTOS FINANCIEROS.
  - 660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
  - 661. Intereses de obligaciones y bonos.
    - 6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, entidades del grupo.
    - 6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, entidades asociadas.
    - 6612. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras partes vinculadas.
    - 6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo, otras entidades.
    - 6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, entidades del grupo.
    - 6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, entidades asociadas.
    - 6617. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras partes vinculadas.
    - 6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo, otras entidades.
  - 662. Intereses de deudas.
    - 6620. Intereses de deudas, entidades del grupo.
    - 6621. Intereses de deudas, entidades asociadas.
    - 6622. Intereses de deudas, otras partes vinculadas.
    - 6623. Intereses de deudas con entidades de crédito.
    - 6624. Intereses de deudas, otras entidades.
  - 663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.
    - 6630. Pérdidas de cartera de negociación.
    - 6631. Pérdidas de designados por la entidad.
    - 6632. Pérdidas de disponibles para la venta.
    - 6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.
  - 665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».
  - 6650. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo.

- 6651. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.
- 6652. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito vinculadas.
- 6653. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
- 6654. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito del grupo.
- 6655. Intereses por operaciones de «factoring» con entidades de crédito asociadas.
- 6656. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito vinculadas.
- 6657. Intereses por operaciones de «factoring» con otras entidades de crédito.
- 666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deudas.
- 6660. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
- 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
- 6662. Pérdidas en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
- 6663. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
- 6665. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
- 6666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
- 6667. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
- 6668. Pérdidas en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.
- 667. Pérdidas de créditos.
- 6670. Pérdidas de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
- 6671. Pérdidas de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
- 6672. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
- 6673. Pérdidas de créditos a largo plazo, otras entidades.
- 6675. Pérdidas de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
- 6676. Pérdidas de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
- 6677. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
- 6678. Pérdidas de créditos a corto plazo, otras entidades.
- 668. Diferencias negativas de cambio.
- 669. Otros gastos financieros.
- 67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES.
- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.
- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.
- 673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
- 6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.
- 6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.
- 6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.
- 675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
- 678. Gastos excepcionales.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.
- 680. Amortización del inmovilizado intangible.
  - 681. Amortización del inmovilizado material.
  - 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.
69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.
- 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
  - 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
  - 6910. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
  - 6911. Pérdidas por deterioro de bienes del Patrimonio Histórico.
  - 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
  - 693. Pérdidas por deterioro de existencias.
  - 6930. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
  - 6931. Pérdidas por deterioro de bienes destinados a la actividad.
  - 6932. Pérdidas por deterioro de materias primas.
  - 6933. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.
  - 694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
  - 695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.
  - 6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.
  - 6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.
  - 696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deudas a largo plazo.
    - 6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades del grupo.
    - 6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades asociadas.
    - 6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras partes vinculadas.
    - 6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, otras entidades.
    - 6965. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
    - 6966. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
    - 6967. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
    - 6968. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
  - 697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.
    - 6970. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
    - 6971. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
    - 6972. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
    - 6973. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo, otras entidades.
  - 698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

6980. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades del grupo.

6981. Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades asociadas.

6985. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.

6986. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.

6987. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.

6988. Pérdidas por deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

6990. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, entidades del grupo.

6991. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, entidades asociadas.

6992. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.

6993. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo, otras entidades.

## GRUPO 7

### Ventas e ingresos

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETC.

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.

7060. Descuentos sobre ventas por pronto pago de mercaderías.

7061. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos terminados.

7062. Descuentos sobre ventas por pronto pago de productos semiterminados.

7063. Descuentos sobre ventas por pronto pago de subproductos y residuos.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.

7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.

7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.

7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.

7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.

709. «Rappels» sobre ventas.

7090. «Rappels» sobre ventas de mercaderías.

7091. «Rappels» sobre ventas de productos terminados.

7092. «Rappels» sobre ventas de productos semiterminados.

7093. «Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos.

7094. «Rappels» sobre ventas de envases y embalajes.

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.
- 72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD.
  - 720. Cuotas de asociados y afiliados.
  - 721. Cuotas de usuarios.
  - 722. Promociones para captación de recursos.
  - 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.
    - 7230. Patrocinio.
    - 7231. Patrocinio publicitario.
    - 7233. Colaboraciones empresariales.
  - 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.
- 73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.
  - 730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.
  - 731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
  - 732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.
  - 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
- 74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.
  - 740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.
  - 745. Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio.
  - 746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.
  - 747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.
  - 748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.
- 75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.
  - 751. Resultados de operaciones en común.
    - 7510. Pérdida transferida (gestor).
    - 7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).
  - 752. Ingresos por arrendamientos.
  - 753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.
  - 754. Ingresos por comisiones.
  - 755. Ingresos por servicios al personal.
  - 759. Ingresos por servicios diversos.
- 76. INGRESOS FINANCIEROS.
  - 760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.
    - 7600. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, entidades del grupo.
    - 7601. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, entidades asociadas.
    - 7602. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras partes vinculadas.
    - 7603. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio, otras entidades.
  - 761. Ingresos de valores representativos de deuda.
    - 7610. Ingresos de valores representativos de deuda, entidades del grupo.
    - 7611. Ingresos de valores representativos de deuda, entidades asociadas.
    - 7612. Ingresos de valores representativos de deudas, otras partes vinculadas.
    - 7613. Ingresos de valores representativos de deuda, otras entidades.

- 762. Ingresos de créditos.
  - 7620. Ingresos de créditos a largo plazo.
    - 76200. Ingresos de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
    - 76201. Ingresos de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
    - 76202. Ingresos de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
    - 76203. Ingresos de créditos a largo plazo, otras entidades.
  - 7621. Ingresos de créditos a corto plazo.
    - 76210. Ingresos de créditos a corto plazo, entidades del grupo.
    - 76211. Ingresos de créditos a corto plazo, entidades asociadas.
    - 76212. Ingreso de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.
    - 76213. Ingresos de créditos a corto plazo, otras entidades.
  - 763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.
    - 7630. Beneficios de cartera de negociación.
    - 7631. Beneficios de designados por la entidad.
    - 7632. Beneficios de disponibles para la venta.
    - 7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.
  - 766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
    - 7660. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
    - 7661. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
    - 7662. Beneficios en valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
    - 7663. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
    - 7665. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.
    - 7666. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.
    - 7667. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.
    - 7668. Beneficios en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.
  - 767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a redistribuciones a largo plazo.
  - 768. Diferencias positivas de cambio.
  - 769. Otros ingresos financieros.
- 77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES.**
- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
  - 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
  - 772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
  - 773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
    - 7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.
    - 7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.
    - 7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

- 774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios.
  - 775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
  - 778. Ingresos excepcionales.
79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.
- 790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
  - 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
  - 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
  - 793. Reversión del deterioro de existencias.
- 7930. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
  - 7931. Reversión del deterioro de bienes destinados a la actividad.
  - 7932. Reversión del deterioro de materias primas.
  - 7933. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.
- 794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
  - 795. Exceso de provisiones.
- 7950. Exceso de provisión por retribuciones al personal.
  - 7951. Exceso de provisión para impuestos.
  - 7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades.
  - 7954. Exceso de provisión por operaciones de la actividad.
- 79544. Exceso de provisión por contratos onerosos.
  - 79549. Exceso de provisión para otras operaciones de la actividad.
- 7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.
  - 7956. Exceso de provisión para reestructuraciones.
796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
- 7960. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades del grupo.
  - 7961. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a largo plazo, entidades asociadas.
  - 7965. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, entidades del grupo.
  - 7966. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, entidades asociadas.
  - 7967. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras partes vinculadas.
  - 7968. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda a largo plazo, otras entidades.
- 797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.
- 7970. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, entidades del grupo.
  - 7971. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, entidades asociadas.
  - 7972. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras partes vinculadas.
  - 7973. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo, otras entidades.
798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

7980. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades del grupo.

7981. Reversión del deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio neto a corto plazo, entidades asociadas.

7985. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades del grupo.

7986. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, entidades asociadas.

7987. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras partes vinculadas.

7988. Reversión del deterioro en valores representativos de deuda a corto plazo, otras entidades.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

7990. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, entidades del grupo.

7991. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, entidades asociadas.

7992. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras partes vinculadas.

7993. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo, otras entidades.

## GRUPO 8

### Gastos imputados al patrimonio neto

80. GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.

811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo.

813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

82. GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.

820. Diferencias de conversión negativas.

821. Transferencia de diferencias de conversión positivas.

83. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

830. Impuesto sobre beneficios.

8300. Impuesto corriente.

8301. Impuesto diferido.

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes.

835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.

836. Transferencia de diferencias permanentes.

837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.

838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

840. Transferencias de subvenciones oficiales de capital.

841. Transferencias de donaciones y legados de capital.

842. Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados.

- 8420. Transferencias de otras subvenciones.
- 8421. Transferencias de otras donaciones y legados.
- 85. GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.
  - 850. Pérdidas actuariales.
  - 851. Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.
- 86. GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.
  - 860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
  - 862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.
- 89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS.
  - 891. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades del grupo.
  - 892. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades asociadas.

## GRUPO 9

### Ingresos imputados al patrimonio neto

- 90. INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS.
  - 900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
  - 902. Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta.
- 91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.
  - 910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo.
  - 911. Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.
  - 912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.
  - 913. Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.
- 92. INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.
  - 920. Diferencias de conversión positivas.
  - 921. Transferencia de diferencias de conversión negativas.
- 94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.
  - 940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital.
  - 941. Ingresos de donaciones y legados de capital.
  - 942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.
    - 9420. Ingresos de otras subvenciones.
    - 9421. Ingresos de otras donaciones y legados.
- 95. INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.
  - 950. Ganancias actuariales.
  - 951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

## 96. INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.

960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

## 99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.

992. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades asociadas.

993. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.

994. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades asociadas.

### QUINTA PARTE

#### Definiciones y relaciones contables

#### GRUPO 1

#### Financiación básica

Comprende los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la entidad destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) Los pasivos financieros incluidos en este grupo se clasificarán, con carácter general, a efectos de su valoración, en la categoría de «Débitos y partidas a pagar». No obstante, también pueden incluirse en la categoría de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» en los términos establecidos en las normas de registro y valoración. En este grupo también se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los pasivos financieros a largo plazo que, excepcionalmente, se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» por cumplir los requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Si los pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.

d) Si se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un pasivo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta de los grupos 1, 2 ó 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a largo plazo.

e) Una cuenta que recoja pasivos financieros clasificados en la categoría de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos financieros que, de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración séptima, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con abono a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un abono (o, cuando proceda, como un cargo) en la cuenta donde esté registrado el pasivo financiero con cargo (o abono) a la cuenta del subgrupo 66 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

#### 10. CAPITAL.

100. Dotación fundacional.

101. Fondo social.

103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

100. Dotación fundacional.

Importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la Dotación fundacional.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones.

a<sub>2</sub>) Por acuerdo del órgano de gobierno, por aumento de la dotación fundacional con cargo a reservas o excedentes.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por el traspaso de excedentes negativos de ejercicios anteriores.

b<sub>2</sub>) En general, por la extinción de la fundación una vez transcurrido el período de liquidación.

101. Fondo social.

Importe de las aportaciones realizadas en las asociaciones y de los excedentes destinados a aumentar el Fondo social.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos.

Dotación fundacional o fondo social pendiente de desembolso no exigido en las fundaciones y asociaciones.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.

b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 558.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes.

Aportaciones de fundadores y asociados pendientes de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias en las fundaciones y asociaciones.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las aportaciones no dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.

b) Se abonará a medida que se realicen los desembolsos, con cargo a los bienes no dinerarios aportados.

11. RESERVAS.

111. Reservas estatutarias.

113. Reservas voluntarias.

114. Reservas especiales.

115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

111. Reservas estatutarias.

Son las establecidas en los estatutos de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.

113. Reservas voluntarias.

Son las constituidas libremente por la entidad. Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 111, sin perjuicio de lo indicado en los siguientes párrafos:

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

114. Reservas especiales.

Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.

Su movimiento será en cada caso el que se establezca en la correspondiente Ley.

115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.

Componente del patrimonio neto que surge del reconocimiento de pérdidas y ganancias actuariales y de los ajustes en el valor de los activos por retribuciones post-empleo al personal de prestación definida, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por el importe de la ganancia reconocida, con cargo a cuentas del subgrupo 95.

a<sub>2</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con estos aspectos, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por el importe de la pérdida reconocida, con abono a cuentas del subgrupo 85.

b<sub>2</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios relacionado con estos aspectos, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN.

120. Remanente.

121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

129. Excedente del ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente.

Excedentes positivos no aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de excedentes por acuerdo del órgano de gobierno de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.

b) Se cargará por su aplicación con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 11.

121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 129.

b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La entidad desarrollará en cuentas de cuatro cifras el excedente negativo de cada ejercicio.

129. Excedente del ejercicio.

Excedente positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Para determinar el excedente del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.

a<sub>2</sub>) Por el traspaso del excedente negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Para determinar el excedente del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.

b<sub>2</sub>) Cuando se aplique el excedente positivo conforme al acuerdo de distribución del mismo, con abono a las cuentas que correspondan.

### 13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR.

130. Subvenciones oficiales de capital.

131. Donaciones y legados de capital.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados.

133. Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta.

134. Operaciones de cobertura.

1340. Cobertura de flujos de efectivo.

1341. Cobertura de una inversión en un negocio en el extranjero.

135. Diferencias de conversión.

136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Subvenciones donaciones y legados, no reintegrables, otorgados por terceros distintos a los fundadores o asociados, recibidos por la entidad y otros ingresos y gastos contabilizados directamente en el patrimonio neto, hasta que de conformidad con lo previsto en las normas de registro y valoración, se produzca, en su caso, su transferencia o imputación a la cuenta de resultados.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto.

130. Subvenciones oficiales de capital.

Las concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por la subvención concedida, con cargo a la correspondiente cuenta del subgrupo 94.

a<sub>2</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada o transferida a la cuenta de resultados, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por la imputación a la cuenta de resultados de la subvención recibida, con abono a la correspondiente cuenta del subgrupo 84.

b<sub>2</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la subvención imputada directamente en el patrimonio neto, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

131. Donaciones y legados de capital.

Las donaciones y legados concedidos por entidades o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la entidad (activos no corrientes) cuando no sean

reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados.

Las subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, cuando no sean reintegrables, y se encuentren pendientes de imputar al excedente de acuerdo con los criterios establecidos en las normas de registro y valoración. Es el caso de las subvenciones concedidas para financiar programas que generarán gastos futuros.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

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 registro y valoración relativa a los instrumentos financieros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) 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.

a<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por las transferencias de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 902.

a<sub>3</sub>) Al cierre del ejercicio, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de participaciones en el patrimonio como de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, por la recuperación o la transferencia a la cuenta de resultados 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.

a<sub>4</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) 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.

b<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 802.

b<sub>3</sub>) Al cierre del ejercicio, por el deterioro en inversiones en 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.

b<sub>4</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios originado por estos ajustes, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

134. Operaciones de cobertura.

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, en el caso de coberturas de flujos de efectivo o de cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

1340. Cobertura de flujos de efectivo.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por los beneficios por coberturas de flujos de efectivo, con cargo a la cuenta 910.

a<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas transferidas en coberturas de flujos de efectivo con cargo a la cuenta 912.

a<sub>3</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por las pérdidas por coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 810.

b<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por los beneficios transferidos en coberturas de flujos de efectivo, con abono a la cuenta 812.

b<sub>3</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios que surja en estas operaciones, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

1341. Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

La cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero, incluye la cobertura de una partida monetaria que se considere como parte de la citada inversión neta, por no contemplarse ni ser probable la liquidación de dicha partida en un futuro previsible en los términos previstos en la norma de registro y valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1340.

135. Diferencias de conversión.

Diferencia que surge al convertir a la moneda de presentación, euro, las partidas del balance y de la cuenta de resultados en el caso de que la moneda funcional sea distinta de la moneda de presentación.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por los ingresos por diferencias de conversión, con cargo a la cuenta 920.

a<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión negativas, con cargo a la cuenta 921.

a<sub>3</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con cargo a las cuentas del subgrupo 83.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por los gastos por diferencias de conversión, con abono a la cuenta 820.

b<sub>2</sub>) Al cierre del ejercicio, por la transferencia de diferencias de conversión positivas, con abono a la cuenta 821.

b<sub>3</sub>) Por el gasto por impuesto sobre beneficios vinculado a la diferencia de conversión, con abono a las cuentas del subgrupo 83.

136. Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

Ajustes por valor razonable de activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados, clasificados como grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, cuyas variaciones de valor, previamente a su clasificación en esta categoría, ya se imputaban a otra cuenta del subgrupo 13.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) En el momento de su clasificación en esta categoría, se abonará o cargará, por la variación de valor imputada directamente al patrimonio neto hasta dicho momento, con cargo o abono, a las correspondientes cuentas de este subgrupo 13.
- b) Posteriormente, se abonará o cargará, por la variación en el valor de los activos no corrientes mantenidos para la venta y de activos y pasivos directamente asociados clasificados como grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas de los grupos 96 y 86.
- c) Los motivos de cargo y abono correspondientes al efecto impositivo, son análogos a los señalados para la cuenta 133.

137. Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios.

Ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes y deducciones y bonificaciones que, por tener una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, son objeto de imputación a la cuenta de resultados en varios ejercicios.

A estos efectos, las diferencias permanentes se materializan, con carácter general, en ingresos que no se incorporan en la determinación de la base imponible del impuesto sobre beneficios y que no revierten en periodos posteriores.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1370. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 834.
- b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la parte imputada en el ejercicio del efecto impositivo de la diferencia permanente, con abono a la cuenta 836.

1371. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 1370.

14. PROVISIONES.

140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal.
141. Provisión para impuestos.
142. Provisión para otras responsabilidades.
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
145. Provisión para actuaciones medioambientales.
146. Provisión para reestructuraciones.

Obligaciones expresas o tácitas a largo plazo, claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, son indeterminadas en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

140. Provisión por retribuciones a largo plazo al personal.

Obligaciones legales, contractuales o implícitas con el personal de la entidad, distinta de la recogida en la cuenta 146, sobre las que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento, tales como retribuciones post-empleo de prestación definida o prestaciones por incapacidad.

La provisión correspondiente a retribuciones a largo plazo de prestación definida se cuantificará teniendo en cuenta los eventuales activos afectos, en los términos recogidos en la norma de registro y valoración.

Si de la aplicación de lo dispuesto en esta norma surgiese un activo, la entidad creará la correspondiente cuenta en el grupo 2 que figurará en el activo no corriente del balance, en la partida «Otras inversiones».

Los motivos de cargo y abono de este activo serán análogos a los señaladas para la presente cuenta 140.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por las estimaciones de los devengos anuales, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

a<sub>2</sub>) Por el reconocimiento de pérdidas actuariales, con cargo a la cuenta 850, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo cargarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

a<sub>3</sub>) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

a<sub>4</sub>) Por el importe imputado a la cuenta de resultados de los costes por servicios pasados, con cargo a la cuenta 6442.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la disposición que se realice de la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el reconocimiento de ganancias actuariales, con abono a la cuenta 950, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo abonarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

b<sub>3</sub>) Por el rendimiento esperado de los activos afectos, con abono a la cuenta 767.

b<sub>4</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7950.

141. Provisión para impuestos.

Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:

a<sub>1</sub>) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.

a<sub>2</sub>) A cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.

a<sub>3</sub>) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada.

a<sub>4</sub>) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7951.

142. Provisión para otras responsabilidades.

Pasivos no financieros surgidos por obligaciones de cuantía indeterminada no incluidas en ninguna de las restantes cuentas de este subgrupo; entre otras, las

procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones derivados de avales y otras garantías similares a cargo de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) 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 que correspondan.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) A la resolución firme del litigio, o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7952.

143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.

Importe estimado de los costes de desmantelamiento o retiro del inmovilizado, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. La entidad puede incurrir en estas obligaciones en el momento de adquirir el inmovilizado o para poder utilizar el mismo durante un determinado periodo de tiempo.

Cuando se incurra en esta obligación en el momento de adquirir el inmovilizado o surja como consecuencia de utilizar el inmovilizado con propósito distinto a la producción de existencias, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) 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 subgrupo 21.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, por las disminuciones en el importe de la provisión originadas por una nueva estimación de su importe, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 21.

b<sub>2</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Cuando se incurra en la obligación como consecuencia de haber utilizado el inmovilizado para producir existencias, su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 142.

145. Provisión para actuaciones medioambientales.

Obligaciones legales, contractuales o implícitas de la entidad o compromisos adquiridos por la misma, de cuantía indeterminada, 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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo a la cuenta 622 ó 623.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 7955.

146. Provisión para reestructuraciones.

Importe estimado de los costes que surjan directamente de una reestructuración, siempre y cuando se cumplan las dos condiciones siguientes:

- Estén necesariamente impuestos por la reestructuración.
- No estén asociados con las actividades que continúan en la entidad.

A estos efectos, se entiende por reestructuración un programa de actuación planificado y controlado por la entidad, que produzca un cambio significativo en:

- El alcance de la actividad llevado a cabo por la entidad, o.
- La manera de llevar la gestión de su actividad.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Al nacimiento de la obligación o por cambios posteriores en su importe que supongan un incremento de la provisión, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 62 y 64.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de valores, con cargo a la cuenta 660.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de la provisión, con abono a la cuenta 7956.

16. DEUDAS A LARGO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

1603. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.

1604. Deudas a largo plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.

1605. Deudas a largo plazo con otras entidades de crédito vinculadas.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

1613. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.

1614. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.

1615. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, otras partes vinculadas.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

1623. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades del grupo.

1624. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, entidades asociadas.

1625. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, otras partes vinculadas.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

1633. Otras deudas a largo plazo, entidades del grupo.

1634. Otras deudas a largo plazo, entidades asociadas.

1635. Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidos los intereses devengados con vencimiento superior a un año. En este subgrupo se recogerán, en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen, las deudas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 17 ó 18.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

160. Deudas a largo plazo con entidades de crédito vinculadas.

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1603/1604/1605.

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a largo plazo por efectos descontados.

161. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, partes vinculadas.

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1613/1614/1615.

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

162. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo, partes vinculadas.

Deudas con vencimiento superior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

1623/1624/1625.

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

163. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas.

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

1633/1634/1635.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al señalado para la cuenta 160.

#### 17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS, EMPRÉSTITOS 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, donaciones y legados.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

175. Efectos a pagar a largo plazo.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.

1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

177. Obligaciones y bonos.

179. Deudas representadas en otros valores negociables.

Financiación ajena a largo plazo contraída con terceros que no tengan la calificación de partes vinculadas, incluyendo los intereses devengados con vencimiento superior a un año. La emisión y suscripción de los valores negociables se registrarán en la forma que las entidades tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en periodo de suscripción.

En caso de que las deudas devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el pasivo que los genera.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes de los subgrupos 50 y 52.

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<sub>1</sub>) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

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 el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, entidades o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b<sub>2</sub>) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 940, 941 ó 942 o a cuentas del subgrupo 74.

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 175.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

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 las normas de registro y valoración.

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

175. Efectos a pagar a largo plazo.

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración desfavorable para la entidad cuyo plazo de liquidación sea superior a un año. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los pasivos por derivados financieros con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

1765. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- a<sub>2</sub>) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 6630.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 7630.
  - b<sub>2</sub>) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

1768. Pasivos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:
  - b<sub>1</sub>) Se cargará:
    - i) Por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.
    - ii) En el momento en que se adquiera el activo o se asuma el pasivo cubiertos, con abono a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.
  - b<sub>2</sub>) Se abonará por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.
- c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.
- d) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

177. Obligaciones y bonos.

Obligaciones y bonos en circulación.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
  - a<sub>1</sub>) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
  - a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.
- b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada, total o parcial, de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 775.

179. Deudas representadas en otros valores negociables.

Otros pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 177.

18. PASIVOS POR FIANZAS, GARANTÍAS Y OTROS CONCEPTOS A LARGO PLAZO.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

189. Garantías financieras a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo no corriente del balance.

La parte de fianzas, anticipos y depósitos recibidos y garantías financieras concedidas a largo plazo cuyo vencimiento o extinción se espere a corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas a corto plazo» o «Periodificaciones a corto plazo», según corresponda; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas, anticipos, depósitos recibidos y garantías financieras concedidas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 48 ó 56.

180. Fianzas recibidas a largo plazo.

Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la fianza, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo.

Importe recibido «a cuenta» de futuras ventas o prestaciones de servicios.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el importe recibido con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los ajustes que surjan por la actualización de su valor, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se devengue el ingreso, con abono a cuentas del subgrupo 70.

185. Depósitos recibidos a largo plazo.

Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del depósito, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

189. Garantías financieras a largo plazo.

Garantías financieras concedidas por la entidad a plazo superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en el subgrupo 14.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) A la constitución, por el valor razonable del pasivo financiero, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

a<sub>3</sub>) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.

b<sub>2</sub>) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

## GRUPO 2

### Activo no corriente

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo también se incluyen los derivados financieros con valoración favorable para la entidad tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación sea superior a un año.

b) De acuerdo con lo dispuesto en las normas de elaboración de las cuentas anuales, en este grupo no se pueden incluir los activos financieros a largo plazo que se tengan que clasificar en el momento de su reconocimiento inicial en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» por cumplir los requisitos establecidos en las normas de registro y valoración, salvo los derivados financieros cuyo plazo de liquidación sea superior a un año.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las distintas categorías en las que se hayan incluido los activos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo financiero híbrido a largo plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta de los grupos 1, 2 ó 5 que proceda y el contrato principal se incluirá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a largo plazo.

e) Una cuenta que recoja activos financieros clasificados en la categoría de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», se

cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 763 y 663.

f) Una cuenta que recoja un activo no corriente que, de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración séptima, deba clasificarse como activo no corriente mantenido para la venta o forme parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo (o, cuando proceda, como un abono) en la cuenta donde esté registrado el activo financiero con abono (o cargo) a la cuenta del subgrupo 76 que corresponda según la naturaleza del instrumento.

## 20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.

- 200. Investigación.
- 201. Desarrollo.
- 202. Concesiones administrativas.
- 203. Propiedad industrial.
- 204. Fondo de comercio.
- 205. Derechos de traspaso.
- 206. Aplicaciones informáticas.
- 207. Derechos sobre activos cedidos en uso.
- 209. Anticipos para inmobilizaciones intangibles.

Las inmobilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmobilizados.

Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmobilizado intangible.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

### 200. 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 deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.
- b) Se abonará por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

Cuando se trate de investigación por encargo a otras entidades o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 200, es también el que se ha indicado.

### 201. Desarrollo.

Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de

materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción.

Contiene los gastos de desarrollo 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 deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 730.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la baja del activo, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

b<sub>2</sub>) Por los resultados positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público, con cargo a la cuenta 203 ó 206, según proceda.

Cuando se trate de desarrollo por encargo a otras entidades o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 201, es también el que se ha indicado.

#### 202. Concesiones administrativas.

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

#### 203. Propiedad industrial.

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, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la entidad adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la entidad fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público, los resultados de desarrollo, con abono a la cuenta 201.

a<sub>3</sub>) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

#### 204. Fondo de comercio.

Es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se reconocerá cuando

haya sido adquirido a título oneroso, y corresponda a los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe resultante de la aplicación del método de la adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, o a la cuenta 553.
- b) Se abonará:
  - b<sub>1</sub>) Por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 690.
  - b<sub>2</sub>) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

#### 205. Derechos de traspaso.

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de su adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

#### 206. Aplicaciones informáticas.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia entidad. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
  - a<sub>1</sub>) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - a<sub>2</sub>) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 730 y, en su caso, a la cuenta 201.
- b) Se abonará por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

#### 207. Derechos sobre activos cedidos en uso.

Valor del derecho de uso sobre los activos o bienes, que la entidad utiliza en el desarrollo de su actividad.

El movimiento de esta cuenta se realizará atendiendo a lo dispuesto en la Norma de registro y valoración 20ª incluida en la segunda parte de este Plan.

#### 209. 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 de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

## 21. INMOVILIZACIONES MATERIALES.

- 210. Terrenos y bienes naturales.
- 211. Construcciones.
- 212. Instalaciones técnicas.
- 213. Maquinaria.
- 214. Utillaje.
- 215. Otras instalaciones.
- 216. Mobiliario.
- 217. Equipos para procesos de información.
- 218. Elementos de transporte.
- 219. Otro inmovilizado material.

Elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57, a la cuenta 731 o, en su caso, a cuentas del subgrupo 23.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

### 210. Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

### 211. Construcciones.

Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la entidad.

### 212. Instalaciones técnicas.

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

### 213. Maquinaria.

Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

En esta cuenta figurarán todos 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.

### 214. Utillaje.

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

## 215. Otras instalaciones.

Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 212; 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.

## 217. Equipos para procesos de información.

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

## 218. Elementos de transporte.

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta 213.

## 219. Otro inmovilizado material.

Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 21. 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 y bienes naturales.

### 221. Inversiones en construcciones.

Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o.
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 ó a la cuenta 732.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 21 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

## 23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.

### 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.

### 231. Construcciones en curso.

### 232. Instalaciones técnicas en montaje.

### 233. Maquinaria en montaje.

### 237. Equipos para procesos de información en montaje.

### 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

230/237.

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, incluidos los realizados en inmuebles.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán:

a<sub>1</sub>) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmovilizaciones en curso.

a<sub>2</sub>) Por las obras y trabajos que la entidad lleve a cabo para sí misma, con abono a la cuenta 733.

b) Se abonarán una vez terminadas dichas obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales.

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado material, 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 de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo y del subgrupo 21.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO.

240. Bienes inmuebles.

2400. Monumentos.

2401. Jardines históricos.

2402. Conjuntos históricos.

2403. Sitios históricos.

2404. Zonas arqueológicas.

241. Archivos.

242. Bibliotecas.

243. Museos.

244. Bienes muebles.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.

2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.

2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.

2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.

2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico o paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

En concreto se incluirán en este subgrupo todos los bienes que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio de Patrimonio Histórico, con independencia de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

El movimiento de este subgrupo, salvo la cuenta 249, es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o en su caso a la cuenta 249.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por la baja en inventario con cargo generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

240. Bienes inmuebles.

Los enumerados en el artículo 334 del Código Civil, así como los elementos que puedan considerarse consustanciales con los edificios y formen parte de los mismos o de su exorno, o lo hayan formado, aunque en el caso de poder ser separados constituyan un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o usos distintos del suyo original, cualquiera que sea la materia de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente al mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.

241. Archivos.

Conjuntos orgánicos de documentos, o la reunión de varios de ellos, reunidos por las personas jurídicas, públicas o privadas, en el ejercicio de sus actividades, al servicio de su utilización para la investigación, la cultura, la información y la gestión administrativa.

242. Bibliotecas.

Conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información.

243. Museos.

Conjuntos y colecciones de valor histórico, artístico, científico y técnico o de cualquier otra naturaleza cultural.

244. Bienes muebles.

Bienes muebles singularmente considerados, no susceptibles de integración en alguno de los conjuntos organizados o colecciones incluidas en las demás cuentas del subgrupo 24.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

Entregas a proveedores de bienes del Patrimonio Histórico, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo.

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2503. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.

2504. Participaciones a largo plazo en entidades asociadas.

2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2513. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.

- 2514. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.
- 2515. Valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.
  
- 252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.
  
- 2523. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 2524. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 2525. Créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.
  
- 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.
  
- 2593. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
- 2594. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades asociadas.
- 2595. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad no tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos y demás tipos de activos financieros e inversiones a largo plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 53.

- 250. Participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –con o sin cotización en un mercado regulado– de partes vinculadas, generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en entidades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo no corriente del balance.

- 2503/2504. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo/en entidades asociadas.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán:
  - a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.
  - a<sub>2</sub>) En su caso, 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 imputados directamente a patrimonio neto, con abono a las cuentas 991 ó 992.

b) Se abonarán:

b<sub>1</sub>) En su caso, por el importe del deterioro estimado, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos imputados directamente a patrimonio neto, con cargo a las cuentas 891 u 892.

b<sub>2</sub>) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o, en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

2505. Participaciones a largo plazo en otras partes vinculadas.

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b<sub>2</sub>) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 o en su caso, a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 673.

c) Si las participaciones se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.

251. Valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2513/2514/2515.

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargarán cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

252. Créditos a largo plazo a partes vinculadas.

Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a largo plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2523/2524/2525.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán.

a<sub>1</sub>) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio en partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

2593/2594/2595.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.

b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

261. Valores representativos de deuda a largo plazo.

262. Créditos a largo plazo.

263. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

264. Créditos a largo plazo al personal.

265. Activos por derivados financieros a largo plazo.

2650. Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.

2653. Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

267. Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal.

268. Imposiciones a largo plazo.

269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Inversiones financieras a largo plazo no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio), cuando la entidad no tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

En caso de que los valores representativos de deuda o los créditos devenguen intereses explícitos con vencimiento superior a un año, se crearán las cuentas necesarias para identificarlos, debiendo figurar en el balance en la misma partida en la que se incluya el activo que los genera.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión a largo plazo con

vencimiento a corto, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones a largo plazo en derechos sobre el patrimonio neto –acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en entidades de responsabilidad limitada– de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 269.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b<sub>2</sub>) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 269 o, en su caso, a la cuenta 549 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si la inversión se clasifica en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800.

261. Valores representativos de deuda a largo plazo.

Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 251.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja del activo de los valores, con cargo, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

262. Créditos a largo plazo.

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

263. 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.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

264. Créditos a largo plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento sea superior a un año.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 262.

265. Activos por derivados financieros a largo plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros con valoración favorable para la entidad cuyo plazo de liquidación sea superior a un año. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los activos por derivados financieros con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc.

Figurará en el activo no corriente del balance.

2650. Activos por derivados financieros a largo plazo, cartera de negociación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- a<sub>2</sub>) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 7630.
- b) Se abonará:
  - b<sub>1</sub>) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 6630.
  - b<sub>2</sub>) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

2653. Activos por derivados financieros a largo plazo, instrumentos de cobertura.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo 57.
- b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:
  - b<sub>1</sub>) Se cargará por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.
  - b<sub>2</sub>) Se abonará:
    - i) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a una cuenta que se imputará en la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.
    - ii) En el momento en que se adquiriera el activo o asuma el pasivo cubiertos, con cargo a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.
  - c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.
  - d) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 57.

267. Derechos de reembolso derivados de contratos de seguro relativos a retribuciones a largo plazo al personal.

Derechos de reembolso exigibles a una entidad aseguradora, que no cumpliendo los requisitos para ser calificados como activos afectos de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración deba reconocerse en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
  - a<sub>1</sub>) Por las cantidades satisfechas en concepto de primas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - a<sub>2</sub>) Por el reconocimiento de ganancias actuariales, con abono a la cuenta 950, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo abonarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.
  - a<sub>3</sub>) Por el rendimiento esperado de los derechos de reembolso, con abono a la cuenta 767.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la disposición que se realice del derecho de reembolso, con cargo a la cuenta 140, o con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el reconocimiento de pérdidas actuariales, con cargo a la cuenta 850, en caso de tratarse de retribuciones post-empleo, debiendo cargarse a una cuenta del subgrupo 64 en las restantes retribuciones a largo plazo al personal.

b<sub>3</sub>) Por el exceso de valor del derecho de reembolso que suponga un reembolso directo, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

268. Imposiciones a largo plazo.

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta de plazo» o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 252.

Figurará en el activo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo no corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de los instrumentos de patrimonio, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 260.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 260 por los saldos pendientes cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras 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.

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la constitución, por el valor razonable del activo financiero, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de las fianzas con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.  
Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de los depósitos con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.

283. Cesiones de uso sin contraprestación.

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo y de las inversiones inmobiliarias.

Las amortizaciones acumuladas registradas en este subgrupo, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que se contabilice el correspondiente elemento patrimonial.

También se contabilizarán en este subgrupo las correcciones de valor de los elementos del inmovilizado derivadas de las cesiones de uso sin contraprestación o por una contraprestación inferior al valor de mercado.

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado intangible realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 680.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado intangible o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

282. Amortización acumulada de las inversiones inmobiliarias.

Corrección de valor por la depreciación de las inversiones inmobiliarias realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente.

- a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.
- b) Se cargará cuando se enajene la inversión inmobiliaria o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

283. Cesiones de uso sin contraprestación.

Cuenta correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizados sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un período inferior a la vida útil del activo cedido.

En el supuesto de que la cesión afectase a un elemento patrimonial distinto de los terrenos o construcciones se creará una cuenta de cuatro dígitos que lucirá con signo negativo compensando la partida en la que se muestre el citado elemento.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará al efectuarse la cesión del activo no monetario por un importe equivalente a las dotaciones a la amortización que hubiera correspondido practicar durante el plazo de la cesión del bien, con cargo a la cuenta 651.
- b) Se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES.

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.

291. Deterioro de valor del inmovilizado material.

292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

2933. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo.

2934. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades asociadas.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

2943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo.

2944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de entidades asociadas.

2945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de otras partes vinculadas.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

2953. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo.

2954. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades asociadas.

2955. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a otras partes vinculadas.

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 de bienes del Patrimonio Histórico.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas debidas a deterioros de valor de los elementos del activo no corriente.

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 registro 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 figurarán en el activo no corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

290/291/292. Deterioro de valor del inmovilizado.

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, con cargo a las cuentas 690, 691 o 692.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a las cuentas 790, 791 ó 792.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 20, 21 ó 22.

293. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las participaciones a largo plazo en entidades del grupo y asociadas.

2933/2934.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado que deba imputarse a la cuenta de resultados de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

294. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

2943/2944/2945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 796.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 25.

295. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a largo plazo, concedidos a partes vinculadas.

2953/2954/2955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 697.
- b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 797.

b<sub>2</sub>) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a la cuenta 252.

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

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a largo plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 294.

298. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 26.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a los bienes del Patrimonio Histórico.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 691.
- b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 791.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

## GRUPO 3

### Existencias

Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la actividad, 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.

Bienes destinados a la actividad, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

Una cuenta que recoja existencias que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se abonará en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación con cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

## 30. BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.

- 300. Mercaderías A.
- 301. Mercaderías B.
- 302. Artículos A.
- 303. Artículos B.

Bienes adquiridos por la entidad y destinados a la entrega sin transformación. Las cuentas 300/309 figurarán en el activo corriente del balance; 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.
- b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si los bienes destinados a la actividad en camino son propiedad de la entidad, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

## 31. MATERIAS PRIMAS.

- 310. Materias primas A.
- 311. Materias primas B.

Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.

Las cuentas 310/319 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

## 32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

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

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 incluirán en esta cuenta 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.

## 326. Embalajes.

Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o mercaderías que han de transportarse.

## 327. Envases.

Recipientes o vasijas, normalmente destinadas 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.

Las cuentas 320/329 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

## 33. PRODUCTOS EN CURSO.

### 330. Productos en curso A.

### 331. Productos en curso B.

Bienes o servicios que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 o 36.

Las cuentas 330/339 figurarán en el activo corriente del balance; 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.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

## 34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.

### 340. Productos semiterminados A.

### 341. Productos semiterminados B.

Los fabricados por la entidad y no destinados normalmente a su venta o entrega hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.

Las cuentas 340/349 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

## 35. PRODUCTOS TERMINADOS.

### 350. Productos terminados A.

### 351. Productos terminados B.

Los fabricados por la entidad y destinados al consumo final o a su utilización por otras entidades.

Las cuentas 350/359 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

## 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 de la fabricación principal.

Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o vendidos.

Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas 360/369 figurarán en el activo corriente del balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

#### 39. DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS.

- 390. Deterioro de valor de los bienes destinados a la actividad.
- 391. Deterioro de valor de las materias primas.
- 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
- 393. Deterioro de valor de los productos en curso.
- 394. Deterioro de valor de los productos semiterminados.
- 395. Deterioro de valor de los productos terminados.
- 396. Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados.

Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por la estimación del deterioro que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.
- b) Se cargarán por la estimación del deterioro efectuado al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

### GRUPO 4

#### **Acreeedores y deudores por operaciones de la actividad**

Instrumentos financieros y cuentas que tengan su origen en las actividades de la entidad, tanto la actividad propia como la actividad mercantil, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación, se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

- a) 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 «Préstamos y partidas a cobrar» y «Débitos y partidas a pagar», respectivamente.
- b) Si los activos financieros y pasivos financieros se clasifican a efectos de su valoración en más de una categoría, se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar la categoría en la que se hayan incluido.
- c) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en las categorías de «Activos financieros mantenidos para negociar» u «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», así como en la de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente, a las cuentas 663 y 763.

d) Una cuenta que recoja acreedores o deudores por operaciones comerciales que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o se abonará, respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

#### 40. PROVEEDORES.

400. Proveedores.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

403. Proveedores, entidades del grupo.

404. Proveedores, entidades asociadas.

405. Proveedores, otras partes vinculadas.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

407. Anticipos a proveedores.

400. Proveedores.

Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.

En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.

a<sub>2</sub>) Por los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.

a<sub>3</sub>) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>3</sub>) Por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.

b<sub>4</sub>) Por los descuentos, no incluidos en factura, que le concedan a la entidad por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 606.

b<sub>5</sub>) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.

b<sub>6</sub>) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60, mediante aceptación de los efectos de giro.

a<sub>2</sub>) Cuando la entidad acepte formalizar la obligación con los proveedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

403. Proveedores, entidades del grupo.

Deudas con las entidades del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

404. Proveedores, entidades asociadas.

Deudas con las entidades multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

405. Proveedores, otras partes vinculadas.

Deudas con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.

Figurará en el pasivo corriente del balance minorando la cuenta 400.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de las mercaderías contenidas en ellos, con abono a la cuenta 400.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.

b<sub>2</sub>) Por el importe de los envases y embalajes que la entidad decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

407. Anticipos a proveedores.

Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen a entidades del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el activo corriente del balance en el epígrafe «Existencias».

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las remesas de mercaderías u otros bienes recibidos de proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

412. Beneficiarios, acreedores.

419. Acreedores por operaciones en común.

Cuando los acreedores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

410. Acreedores por prestaciones de servicios.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.

a<sub>2</sub>) En su caso, para reflejar el gasto financiero devengado, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62, mediante aceptación de los efectos de giro.

a<sub>2</sub>) Cuando la entidad acepte formalizar la obligación con los acreedores aceptando efectos de giro, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

412. Beneficiarios, acreedores.

Deudas contraídas por la entidad como consecuencia de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acuerde la concesión de las ayudas y asignaciones, con cargo, generalmente, a las cuentas 650 ó 651.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la cancelación total o parcial de la deuda con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por los importes a reintegrar por los beneficiarios por incumplimiento de las condiciones exigidas al otorgar las ayudas y asignaciones o por cualquier otras causa que motive su devolución con abono a la cuenta 728.

419. Acreedores por operaciones en común.

Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por las aportaciones recibidas por la entidad como partícipe gestor, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Siendo la entidad partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6510.

a<sub>3</sub>) Por la pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, cuando su saldo en la operación en común pase a ser acreedor, con cargo a la cuenta 6511.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Siendo la entidad partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea acreedor, con abono a la cuenta 7510.

b<sub>3</sub>) Por el beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

43. CLIENTES.

430. Clientes.

431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

432. Clientes, operaciones de «factoring».

433. Clientes, entidades del grupo.

434. Clientes, entidades asociadas.

435. Clientes, otras partes vinculadas.

436. Clientes de dudoso cobro.

437. Envases y embalajes a devolver por clientes.

438. Anticipos de clientes.

430. Clientes.

Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la entidad, siempre que constituyan una actividad mercantil principal.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a<sub>2</sub>) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 437.

a<sub>3</sub>) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

- b) Se abonará:
- b<sub>1</sub>) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente, con cargo a la cuenta 431.
  - b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes o la cesión en firme de los derechos de cobro a terceros, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - b<sub>3</sub>) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
  - b<sub>4</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.
  - b<sub>5</sub>) Por los «rappels» que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.
  - b<sub>6</sub>) Por los descuentos, no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 706.
  - b<sub>7</sub>) Por las devoluciones de ventas, con cargo a la cuenta 708.
  - b<sub>8</sub>) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 437.
  - b<sub>9</sub>) Por la cesión, de los derechos de cobro en operaciones de «factoring» en las que la entidad continua reteniendo sustancialmente los riesgos y beneficios, con cargo a la cuenta 432.

#### 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
- a<sub>1</sub>) Por las ventas o prestación de servicios derivados de la actividad principal aceptando los clientes los efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 70.
  - a<sub>2</sub>) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptados por el cliente, con abono, generalmente, a la cuenta 430.
- b) Se abonará:
- b<sub>1</sub>) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
  - b<sub>2</sub>) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
  - b<sub>3</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4311, con cargo a la cuenta 5208.

#### 432. Clientes, operaciones de «factoring».

Créditos con clientes que se han cedido en operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se incluirán en esta cuenta los derechos de cobro sobre clientes cedidos en operaciones de «factoring», salvo cuando deban reflejarse en la cuenta 436.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la cesión de los derechos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

- b<sub>1</sub>) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 436.
- b<sub>2</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida en esta operación constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta 5209.

433. Clientes, entidades del grupo.

Créditos con las entidades del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

434. Clientes, entidades asociadas.

Créditos con las entidades multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

435. Clientes, otras partes vinculadas.

Créditos con otras personas o entidades vinculadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro o son créditos cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

436. Clientes de dudoso cobro.

Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro o los cedidos en operaciones de «factoring» en los que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430, 431 ó 432.

b) Se abonará:

- b<sub>1</sub>) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 655.
- b<sub>2</sub>) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b<sub>3</sub>) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 655 por lo que resultara incobrable.

437. Envases y embalajes a devolver por clientes.

Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.

Figurará en el activo corriente del balance minorando la cuenta 430.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.
  - b<sub>2</sub>) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

438. Anticipos de clientes.

Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen por entidades del grupo, multigrupo, asociadas u otras partes vinculadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.
- b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS.

- 440. Deudores.
- 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
- 446. Deudores de dudoso cobro.
- 447. Usuarios, deudores.
- 448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.
- 449. Deudores por operaciones en común.

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

440. Deudores.

Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de la actividad no incluidos en otras cuentas de este grupo.

En esta cuenta se contabilizará también el importe de las donaciones y legados a la actividad concedidos a la entidad, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros activos financieros, excluidas las subvenciones que deben registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará:
  - a<sub>1</sub>) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.
  - a<sub>2</sub>) Por la donación o legado a la actividad concedido, con abono a cuentas del subgrupo 74.
  - a<sub>3</sub>) En su caso, para reflejar el ingreso financiero devengado, con abono, generalmente, a la cuenta 762.
- b) Se abonará:
  - b<sub>1</sub>) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>3</sub>) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b<sub>4</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos en cartera, los descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 446.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la prestación de servicios, aceptando los perceptores efectos de giro, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a<sub>2</sub>) Por la formalización del derecho de cobro en efectos de giro aceptado por el perceptor del servicio o deudor, con abono, generalmente, a la cuenta 440.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 446.

b<sub>3</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4411, con cargo a la cuenta 5208.

446. Deudores de dudoso cobro.

Saldos de deudores comprendidos en este subgrupo, incluidos los formalizados en efecto de giro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 436.

447. Usuarios, deudores.

Créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la entrega de bienes o la prestación de servicios con abono a la cuenta 721.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Créditos con patrocinadores, afiliados y otros por las cantidades a percibir para contribuir a los fines de la actividad propia de la entidad, en particular las donaciones y legados.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las cantidades a percibir con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 13, 17 y 72.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

449. Deudores por operaciones en común.

Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por las aportaciones realizadas por la entidad como partícipe no gestor, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Siendo la entidad partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores cuando su saldo en la operación en común pase a ser deudor, con abono a la cuenta 7510.

a<sub>3</sub>) Por el beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7511.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Siendo la entidad partícipe gestor, por el beneficio que debe atribuirse a los partícipes no gestores mientras su saldo en la operación en común sea deudor, con cargo a la cuenta 6510.

b<sub>3</sub>) Por la pérdida que corresponda a la entidad como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6511.

46. PERSONAL.

460. Anticipos de remuneraciones.

464. Entregas para gastos a justificar.

465. Remuneraciones pendientes de pago.

466. Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago.

Saldos con personas que prestan sus servicios a la entidad o con las entidades con las que se instrumentan los compromisos de retribución post-empleo, 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 o en la cuenta 254, según el plazo de vencimiento.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

464. Entregas para gastos a justificar.

Cantidades entregadas al personal o directivos de la entidad para su posterior justificación.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al justificar las entregas, con cargo a cuentas del grupo 6 que correspondan, y en caso de sobrante a cuentas del subgrupo 57.

465. Remuneraciones pendientes de pago.

Débitos de la entidad al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.

b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

466. Remuneraciones mediante sistemas de aportación definida pendientes de pago.

Importes pendientes de pago a una entidad separada por retribuciones a largo plazo al personal, tales como pensiones y otras prestaciones por jubilación o retiro, que tengan el carácter de aportación definida, de acuerdo con los términos establecidos en las normas de registro y valoración.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los importes devengados y no pagados, con cargo a la cuenta 643.

b) Se cargará cuando se paguen las contribuciones pendientes con abono a cuentas del subgrupo 57.

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.

4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (artículo 12 de la Ley de Subvenciones).

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

474. Activos por impuesto diferido.

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

4757. Hacienda Pública acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (artículo 12 Ley de Subvenciones).

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos.

Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones Públicas, excluida la Seguridad Social.

Figurará en el activo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4700. Hacienda Pública, deudora por IVA.

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará al terminar cada periodo de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.

b<sub>2</sub>) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (artículo 12 Ley de Subvenciones).

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas en las que la entidad actúa como colaboradora.

a) Se cargará por las entregas que realice la entidad a los entes destinatarios finales de las subvenciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con cargo a la cuenta 4757.

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a las cuentas 172, 740 o cuentas del subgrupo 94.

b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.

Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.

a<sub>2</sub>) Por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con abono, a la cuenta 6300 o, en su caso, a la cuenta 8300.

a<sub>3</sub>) Tratándose de devoluciones de otros impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

Créditos a favor de la entidad, de los diversos Organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al cancelar el crédito.

472. Hacienda Pública, IVA soportado.

IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.

a<sub>2</sub>) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del periodo de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.

b<sub>2</sub>) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.

c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Cantidades retenidas a la entidad y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con cargo a la cuenta 6300 o, en su caso, a la cuenta 8300.

b<sub>2</sub>) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del impuesto sobre sociedades que deban ser objeto de devolución a la entidad, con cargo a la cuenta 4709.

474. Activos por impuesto diferido.

Activos por diferencias temporarias deducibles, créditos por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas pendientes de compensación y deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar en la liquidación de los impuestos sobre beneficios.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los activos por impuesto diferido correspondiente a los impuestos sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los pasivos por impuesto diferido, ni aun dentro de un mismo ejercicio. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el activo no corriente del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.

Activos fiscales por diferencias que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe del activo por diferencias temporarias deducibles originado en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles que surja en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono a la cuenta 8301.

a<sub>3</sub>) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

a<sub>4</sub>) Por el aumento de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono, a la cuenta 838.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

b<sub>2</sub>) Por las reducciones de los activos por diferencias temporarias deducibles originadas en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 833.

b<sub>3</sub>) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles, generalmente, con cargo a la cuenta 6301.

b<sub>4</sub>) Cuando se imputen los activos por diferencias temporarias deducibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 8301.

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

a<sub>2</sub>) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

- b) Se abonará:
- b<sub>1</sub>) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
  - b<sub>2</sub>) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio.

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

- a) Se cargará:
- a<sub>1</sub>) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en los impuestos sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono, generalmente, a la cuenta 6301.
  - a<sub>2</sub>) Por el aumento del crédito impositivo, con abono, generalmente, a la cuenta 638.
- b) Se abonará:
- b<sub>1</sub>) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.
  - b<sub>2</sub>) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales.

Tributos a favor de las Administraciones Públicas, pendientes de pago, tanto si la entidad es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.

Figurará en el pasivo del balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

4750. Hacienda Pública, acreedora por IVA.

Exceso, en cada periodo impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

- a) Se abonará al terminar cada periodo de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.
- b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4751. Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas.

Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

- a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 o 6.
- b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

Importe pendiente del impuesto sobre sociedades a pagar.

- a) Se abonará por la cuota a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 6300 y, en su caso, a la cuenta 8300.
- b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (artículo 12 Ley 50/2002).

Deudas con la Hacienda Pública por razón de subvenciones recibidas para la entrega y distribución de los fondos públicos a los beneficiarios.

a) Se abonará a la recepción de la subvención concedida con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con abono a la cuenta 4707.

b<sub>2</sub>) Por el reintegro, en su caso, a la Hacienda Pública, con abono a cuentas del subgrupo 57.

4758. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones a reintegrar.

Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.

a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, generalmente, a las cuentas 172 ó 522.

b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

Deudas pendientes con Organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por las cuotas que le corresponden a la entidad, con cargo a la cuenta 642.

a<sub>2</sub>) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la entidad, con cargo a la cuenta 465 ó 640.

b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

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 texto legal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

Por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del activo de que se trate.

b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración liquidación del periodo de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.

c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Diferencias que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos sobre beneficios en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los pasivos por impuesto diferido, no siendo admisible su compensación con los activos por impuesto diferido del impuesto sobre beneficios. Todo ello, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte del presente Plan, a los efectos de su presentación en las cuentas anuales.

Figurará en el pasivo no corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con cargo, generalmente, a la cuenta 6301.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles que surjan en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 8301.

a<sub>3</sub>) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con cargo, generalmente, a la cuenta 633.

a<sub>4</sub>) Por el aumento de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con cargo a la cuenta 833.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles, con abono, generalmente, a la cuenta 638.

b<sub>2</sub>) Por las reducciones de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono, a la cuenta 838.

b<sub>3</sub>) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles con abono, generalmente, a la cuenta 6301.

b<sub>4</sub>) Cuando se cancelen los pasivos por diferencias temporarias imponibles originado en una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, con abono a la cuenta 8301.

#### 48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN.

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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 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.

485. Ingresos anticipados.

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

#### 49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.

493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

4933. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades del grupo.

4934. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con entidades asociadas.

4935. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con otras partes vinculadas.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

499. Provisiones por operaciones de la actividad.

4994. Provisión por contratos onerosos.

4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

Correcciones por deterioro del valor de los activos financieros por operaciones de la actividad debido a situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos 43 y 44 y obligaciones actuales, al cierre del ejercicio, por los gastos a incurrir tras la entrega de los bienes o la prestación de servicios, como, por ejemplo, la cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías sobre productos vendidos y otros conceptos análogos.

Las cuentas de este subgrupo, salvo la 499. Provisión por operaciones de la actividad, figurarán en el activo del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

490. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad.

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 existentes en los saldos de clientes y deudores, siempre y cuando su importe, individualmente considerados, no sea significativo:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la corrección realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.

2. Cuando la entidad cifre el importe del deterioro mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de la pérdida que se vaya estimando, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó la cuenta correctora de forma individualizada o cuando la pérdida estimada disminuya como consecuencia de un evento posterior, con abono a la cuenta 794.

493. Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro de créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad efectuadas con partes vinculadas.

4933/4934/4935.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras, es análogo al señalado para la cuenta 490.

495. Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Correcciones por deterioro de valor de los créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad propia de la entidad, efectuadas con usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de cuatro cifras que específicamente recojan las correcciones valorativas para estos créditos.

Figurarán en el activo del balance compensado las cuentas 447 y 448.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

499. Provisiones por operaciones de la actividad.

Provisiones para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de operaciones de la actividad de la entidad.

Figurarán en el pasivo del balance.

Las provisiones para operaciones de la actividad cuya cancelación se prevea en el largo plazo deberán figurar en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe «Provisiones a largo plazo».

4994. Provisión por contratos onerosos.

Provisión que surge cuando los costes que conlleva el cumplimiento de un contrato exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6954.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al cierre del ejercicio, si la entidad opta por cumplir el contrato, por el exceso de provisión contabilizada, con abono a la cuenta 79544.

b<sub>2</sub>) Si la entidad opta por la cancelación del contrato, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

4999. Provisión para otras operaciones de la actividad.

Provisión para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 6959.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 79549.

## GRUPO 5

**Cuentas financieras**

Instrumentos financieros por operaciones ajenas a la actividad, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

En particular, se aplicarán las siguientes reglas:

a) En este grupo se incluyen los derivados financieros tanto de cobertura como de negociación cuando su liquidación no sea superior a un año.

b) Los activos financieros y los pasivos financieros que de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración de las cuentas anuales, se clasifiquen, respectivamente, en las categorías de «Activos financieros mantenidos para negociar» y «Pasivos financieros mantenidos para negociar», con carácter general estarán incluidos en este grupo. En particular, se incluirán en esta categoría las inversiones financieras en instrumentos de patrimonio de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, que se hayan adquirido con la intención de ser vendidas en el corto plazo.

c) Se desarrollarán las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias para diferenciar las categorías en las que se hayan incluido los activos financieros y pasivos financieros de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.

d) Si se adquieren activos financieros híbridos o se emiten o asumen pasivos financieros híbridos que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración se valoren en su conjunto por su valor razonable, se incluirán en la cuenta que corresponda a la naturaleza del contrato principal, para lo que se crearán con el debido desglose, cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un activo o pasivo financiero híbrido a corto plazo valorado conjuntamente. Cuando se reconozcan separadamente el contrato principal y el derivado implícito, este último se tratará como si se hubiese contratado de forma independiente, por lo que se incluirá en la cuenta del grupo 5 que proceda y el contrato principal se recogerá en la cuenta que corresponda a su naturaleza, desarrollándose con el debido desglose cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un contrato principal financiero híbrido a corto plazo.

e) Una cuenta que recoja activos financieros o pasivos financieros clasificados en las categorías de «Activos financieros mantenidos para negociar» u «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio», así como en la de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» respectivamente, se abonará o cargará, por las variaciones en su valor razonable, con cargo o abono, respectivamente a las cuentas 663 y 763.

f) Una cuenta que recoja pasivos o activos incluidos en este grupo que, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, se cargará o abonará, respectivamente, en el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, con abono o cargo a la respectiva cuenta del subgrupo 58.

g) La diferencia entre el valor por el que se reconocen inicialmente los activos financieros o pasivos financieros y su valor de reembolso, se registrará como un cargo o abono (o cuando proceda, un abono o cargo), en la cuenta donde esté registrado el activo financiero o el pasivo financiero, teniendo como contrapartida la cuenta del subgrupo 76 ó 66, que corresponda según la naturaleza del instrumento.

**50. EMPRÉSTITOS, DEUDAS CON CARACTERÍSTICAS ESPECIALES 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.

509. Valores negociables amortizados.

Financiación ajena instrumentada en valores, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto 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 con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 17.

500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

Obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) En el momento de la emisión, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su contenido y movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

506. Intereses a corto plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.

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 explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b<sub>2</sub>) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

509. Valores negociables amortizados.

Deudas por valores negociables amortizados.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 17.

b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

51. DEUDAS A CORTO PLAZO CON PARTES VINCULADAS.

510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

- 5103. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades del grupo.
- 5104. Deudas a corto plazo con entidades de crédito, entidades asociadas.
- 5105. Deudas a corto plazo con otras entidades de crédito vinculadas.
  
- 511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.
  
- 5113. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo.
- 5114. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.
- 5115. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, otras partes vinculadas.
  
- 512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.
  
- 5123. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades del grupo.
- 5124. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, entidades asociadas.
- 5125. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, otras partes vinculadas.
  
- 513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.
  
- 5133. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo.
- 5134. Otras deudas a corto plazo con entidades asociadas.
- 5135. Otras deudas a corto plazo con otras partes vinculadas.
  
- 514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.
  
- 5143. Intereses a corto plazo de deudas, entidades del grupo.
- 5144. Intereses a corto plazo de deudas, entidades asociadas.
- 5145. Intereses a corto plazo de deudas, otras partes vinculadas.

Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con entidades de grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 50 ó 52, las fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56 y los derivados financieros que debieran figurar en la cuenta 559. Estas deudas se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de las deudas a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe «Deudas con entidades del grupo 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.

- 510. Deudas a corto plazo con entidades de crédito vinculadas.

Las contraídas con entidades de crédito vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

5103/5104/5105.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cinco o más cifras, el importe de las deudas a corto plazo por efectos descontados.

511. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, partes vinculadas.

Deudas con partes vinculadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

5113/5114/5115.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

512. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo, partes vinculadas.

Deudas con vencimiento inferior a un año con partes vinculadas en calidad de cedentes del uso de bienes en acuerdos que deban calificarse como arrendamientos financieros en los términos recogidos en las normas de registro y valoración.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5123/5124/5125.

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargarán por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

513. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas.

Las contraídas con partes vinculadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

5133/5134/5135.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es análogo al descrito para la cuenta 510.

514. Intereses a corto plazo de deudas con partes vinculadas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con partes vinculadas.

5143/5144/5145.

El movimiento de las citadas cuentas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

- b) Se cargarán:
- b<sub>1</sub>) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
  - b<sub>2</sub>) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.
52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS.
520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
- 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
  - 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
  - 5208. Deudas por efectos descontados.
  - 5209. Deudas por operaciones de «factoring».
- 521. Deudas a corto plazo.
  - 522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
  - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
  - 524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
  - 525. Efectos a pagar a corto plazo.
  - 527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
  - 528. Intereses a corto plazo de deudas.
  - 529. Provisiones a corto plazo.
- 5290. Provisión a corto plazo por retribuciones al personal.
  - 5291. Provisión a corto plazo para impuestos.
  - 5292. Provisión a corto plazo para otras responsabilidades.
  - 5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado.
  - 5295. Provisión a corto plazo para actuaciones medioambientales.
  - 5296. Provisión a corto plazo para reestructuraciones.

Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas,. Asimismo, este subgrupo incluye las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo corriente del balance.

La parte de los pasivos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo corriente del balance; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas y provisiones a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 14 y 17.

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.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.

Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.

- a) Se abonará:
- a<sub>1</sub>) A la formalización del préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
  - a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.
- b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.

Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito.

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5208. Deudas por efectos descontados.

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos.

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Al descontar los efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al vencimiento de los efectos atendidos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.

b<sub>2</sub>) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

5209. Deudas por operaciones de «factoring».

Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia de operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la financiación obtenida, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 665.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al vencimiento de los derechos de cobro atendidos, con abono, generalmente, a la cuenta 432.

b<sub>2</sub>) Por el importe de los derechos de cobro no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

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 el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) A la formalización de la deuda o del préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, tanto nacionales como internacionales, entidades o particulares con carácter de subvención, donación o legado reintegrable, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la entidad, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a la cuenta 4758.

b<sub>2</sub>) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo a las cuentas 940, 941 o 942 o a cuentas del subgrupo 74.

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 525.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

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 registro y valoración.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción a conformidad del derecho de uso sobre los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

525. Efectos a pagar a corto plazo.

Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

a<sub>2</sub>) Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

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 explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

528. Intereses a corto plazo de deudas.

Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 527.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b<sub>2</sub>) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

529. Provisiones a corto plazo.

Las provisiones incluidas en el subgrupo 14 cuya cancelación se prevea en el corto plazo, deberán figurar en el epígrafe del pasivo corriente «Provisiones a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la obligación a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 14.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras incluidas en este subgrupo es análogo al de las correspondientes cuentas del subgrupo 14.

53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN PARTES VINCULADAS.

530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5303. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.

5304. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5313. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.

5314. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.

5315. Valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

- 532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.
- 5323. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.
- 5324. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.
- 5325. Créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.
- 533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.
- 5333. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades del grupo.
- 5334. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de entidades asociadas.
- 5335. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de otras partes vinculadas.
- 534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.
- 5343. Intereses a corto plazo de créditos a entidades del grupo.
- 5344. Intereses a corto plazo de créditos a entidades asociadas.
- 5345. Intereses a corto plazo de créditos a otras partes vinculadas.
- 535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.
- 5353. Dividendo a cobrar de entidades del grupo.
- 5354. Dividendo a cobrar de entidades asociadas.
- 5355. Dividendo a cobrar de otras partes vinculadas.
- 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.
- 5393. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
- 5394. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
- 5395. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo, asociadas y otras partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los dividendos e intereses devengados, con vencimiento no superior a un año o sin vencimiento (como los instrumentos de patrimonio) cuando la entidad tenga la intención de venderlos en el corto plazo. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos con estas personas o entidades y demás tipos de activos financieros e inversiones a corto plazo con estas personas o entidades. Estas inversiones se recogerán en las cuentas de tres o más cifras que se desarrollen.

La parte de las inversiones a largo plazo, con personas o entidades vinculadas, que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones en entidades del grupo y asociadas a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

- 530. Participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -con o sin cotización en un mercado regulado- de partes vinculadas; generalmente, acciones emitidas por una sociedad anónima o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada.

Figurará en el activo corriente del balance.

5303/5304. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo/en entidades asociadas.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

a<sub>2</sub>) En su caso, 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 imputados directamente a patrimonio neto, con abono a las cuentas 991 ó 992.

b) Se abonarán:

b<sub>1</sub>) En su caso, por el importe del deterioro estimado, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos imputados directamente a patrimonio neto, con cargo a las cuentas 891 u 892.

b<sub>2</sub>) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

5305. Participaciones a corto plazo en otras partes vinculadas.

El movimiento de la cuenta citada es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 539.

a<sub>2</sub>) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b<sub>2</sub>) Por las enajenaciones y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 539.

531. Valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores representativos de deuda, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

5313/5314/5315.

Con carácter general, el movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonarán por las enajenaciones, amortizaciones o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargarán o abonarán, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargarán cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

532. Créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, los originados por operaciones de arrendamiento financiero y las imposiciones a corto plazo, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a partes vinculadas, con vencimiento no superior a un año. Los diferentes créditos mencionados figurarán en cuentas de cinco cifras.

Figurará en el activo corriente del balance.

5323/5324/5325.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán.

a<sub>1</sub>) A la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonarán por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

533. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda de partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores representativos de deuda a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5333/5334/5335.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se cargarán:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonarán:

b<sub>1</sub>) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

534. Intereses a corto plazo de créditos a partes vinculadas.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos a partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5343/5344/5345.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.
- b) Se abonarán:
  - b<sub>1</sub>) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
  - b<sub>2</sub>) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

535. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en partes vinculadas.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro, procedentes de inversiones financieras en entidades vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

5353/5354/5355.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se cargarán por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.
- b) Se abonarán por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de partes vinculadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

5393/5394/5395.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- a) Se abonarán a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.
- b) Se cargarán por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

54. OTRAS 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.
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
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 instrumentos de patrimonio a corto plazo.

Inversiones financieras temporales no relacionadas con partes vinculadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento

no superior a un año o sin vencimiento, cuando la empresa tenga la intención de venderlos en el corto plazo.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo corriente del balance, en el epígrafe «Inversiones financieras a corto plazo»; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión a largo plazo con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 26.

#### 540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.

Inversiones a corto plazo en derechos sobre el patrimonio neto -acciones con o sin cotización en un mercado regulado u otros valores, tales como, participaciones en instituciones de inversión colectiva, o participaciones en entidades de responsabilidad limitada- de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

##### a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.

a<sub>2</sub>) Por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

##### b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b<sub>2</sub>) Por las enajenaciones y en general por la baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549.

#### 541. Valores representativos de deuda a corto plazo.

Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 531.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

##### a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del valor, con abono, generalmente, a la cuenta 761.

b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

c) Si los valores se clasifican en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», se cargará o abonará, por las variaciones en su valor razonable, con abono o cargo, respectivamente, a las cuentas 900 y 800, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio que se registrará con abono o cargo a las cuentas 768 y 668. También se cargará cuando se produzca el deterioro del valor por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 902.

#### 542. Créditos a corto plazo.

Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

En esta cuenta se incluirán también las donaciones y legados de capital, reintegrables o no, concedidas a la entidad, a cobrar a corto plazo, que se liquiden mediante la entrega de efectivo u otros instrumentos financieros, excluidas las subvenciones que deban registrarse en cuentas de los subgrupos 44 ó 47.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la formalización del crédito por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.

Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe de dichos créditos, excluidos los intereses que en su caso se hubieran acordado, con abono a cuentas del grupo 2.

a<sub>2</sub>) Por el ingreso financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso del crédito, con abono, generalmente, a la cuenta 762.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

544. Créditos a corto plazo al personal.

Créditos concedidos al personal de la entidad, que no tenga la calificación de parte vinculada, cuyo vencimiento no sea superior a un año.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

545. Dividendo a cobrar.

Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

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.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos devengados y no vencidos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) A la enajenación, amortización o baja del activo de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

547. Intereses a corto plazo de créditos.

Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los intereses explícitos devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el reintegro, total o parcial, o baja del activo, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

548. Imposiciones a corto plazo.

Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con partes vinculadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fondos.

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

Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre participaciones en el patrimonio neto de entidades que no tengan la consideración de partes vinculadas, cuando se trate de inversiones financieras a corto plazo.

Figurará en el activo corriente del balance, minorando la partida en la que se contabilicen las correspondientes participaciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por los saldos pendientes, cuando se enajenen instrumentos de patrimonio no desembolsados totalmente.

## 55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.

552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.

5523. Cuenta corriente con entidades del grupo.

5524. Cuenta corriente con entidades asociadas.

5525. Cuenta corriente con otras partes vinculadas.

553. Cuentas corrientes en fusiones.

5530. Cuenta corriente con la entidad disuelta.

5531. Cuenta corriente con la sociedad absorbente o de nueva creación.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de entidades y comunidades de bienes.

555. Partidas pendientes de aplicación.

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.

559. Derivados financieros a corto plazo.

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

551. Cuenta corriente con patronos y otros.

Cuenta corriente de efectivo con patronos y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

552. Cuenta corriente con otras personas y entidades vinculadas.

Cuentas corrientes de efectivo con cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea patrono, Banco, banquero o Institución de Crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el activo corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

553. Cuentas corrientes en fusiones.

Cuentas corrientes para registrar el traspaso del patrimonio, la entrega de contraprestación y las correspondientes variaciones en patrimonio neto de las entidades que intervienen en las operaciones de fusión.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5530. Cuenta corriente con la entidad disuelta.

Cuenta corriente de la entidad absorbente de nueva creación.

a) Se abonará en el momento de la recepción del traspaso de los activos adquiridos y pasivos asumidos.

b) Se cargará en el momento en el que se produzca el aumento de los fondos propios, con abono a las correspondiente cuentas del subgrupo 10.

5531. Cuenta corriente con la entidad absorbente o de nueva creación.

Cuenta corriente de las entidades que se extinguen en una fusión.

a) Se cargará en el momento del traspaso a la entidad absorbente o de nueva creación de los activos adquiridos y pasivos asumidos.

b) Se abonará, una vez extinguida la entidad, con cargo a las cuentas correspondientes del patrimonio neto de la entidad que se extingue.

554. Cuenta corriente con uniones temporales de entidades y comunidades de bienes.

Recoge los movimientos con las uniones temporales de entidades y comunidades de bienes en las que participe la entidad, derivados de aportaciones dinerarias, incluida la fundacional, devoluciones dinerarias de las uniones temporales de entidades, prestaciones recíprocas de medios, servicios y otros suplidos, y asignaciones de los resultados obtenidos en las mismas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las remesas o entregas efectuadas por la entidad, con abono a las cuentas de los grupos 2, 5 y 7 que correspondan.

b) Se abonará por las recepciones a favor de la entidad, con cargo a las cuentas de los grupos 2, 5 y 6 que correspondan.

555. Partidas pendientes de aplicación.

Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

556. Desembolsos exigidos sobre participaciones en el patrimonio neto.

Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a participaciones en patrimonio neto.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos, 25, 26, 53 ó 54.

b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.

Dotación fundacional o fondo social, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los fundadores o asociados.

Se desglosarán con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a las cuentas 103 y 104 según corresponda.

b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

559. Derivados financieros a corto plazo.

Importe correspondiente a las operaciones con derivados financieros cuyo plazo de liquidación no sea superior a un año. En particular, se recogerán en esta cuenta las primas pagadas o cobradas en operaciones con opciones, así como, con carácter general, las variaciones en el valor razonable de los instrumentos financieros derivados con los que opere la entidad: opciones, futuros, permutas financieras, compraventa a plazo de moneda extranjera, etc. También se incluyen los derivados implícitos de instrumentos financieros híbridos adquiridos, emitidos o asumidos, que cumplan los criterios para su inclusión en esta cuenta, creándose en caso necesario cuentas de cuatro o más cifras que identifiquen que se trata de un derivado implícito.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

5590. Activos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por las ganancias que se generen en el ejercicio, con abono a la cuenta 7630.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a la cuenta 6630.

b<sub>2</sub>) Por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5593. Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

Figurará en el activo corriente del balance.

a) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la contratación, con abono, generalmente a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b<sub>1</sub>) Se cargará por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono a una cuenta que se imputará a la

cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

b<sub>2</sub>) Se abonará:

i) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el activo en el ejercicio anterior, con cargo a una cuenta que se imputará en la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o asuma el pasivo cubiertos, con cargo a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se abonará por el importe recibido en el momento de la liquidación, con cargo generalmente a cuentas del subgrupo 57.

5595. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, cartera de negociación.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por las pérdidas que se generen en el ejercicio, con cargo a la cuenta 6630.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por las ganancias que se generen en el ejercicio hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a la cuenta 7630.

b<sub>2</sub>) Por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

5598. Pasivos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

a) Se abonará por el importe recibido en el momento de la contratación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en una cobertura de valor razonable:

b<sub>1</sub>) Se cargará:

i) Por las ganancias que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, hasta el límite del importe por el que figurara registrado el derivado en el pasivo en el ejercicio anterior, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyen las pérdidas que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

ii) En el momento en que se adquiera el activo o se asuma el pasivo cubiertos, con abono a las cuentas en que se contabilicen dichos elementos patrimoniales.

b<sub>2</sub>) Se abonará por las pérdidas que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluyan las ganancias que se generen en las partidas cubiertas al valorar el riesgo cubierto por su valor razonable.

c) Cuando el derivado se utilice como instrumento de cobertura, en otras operaciones de cobertura, por la parte eficaz, se cargará o abonará, por la ganancia o pérdida que se generen en el ejercicio al aplicar las reglas que rigen la contabilidad de coberturas, con abono o cargo, a las cuentas del subgrupo 91 y 81, respectivamente, y por la parte ineficaz, a las cuentas 7633 y 6633.

d) Se cargará por las cantidades satisfechas en el momento de la liquidación, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

#### 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. Intereses pagados por anticipado.
- 568. Intereses cobrados por anticipado.
- 569. Garantías financieras a corto plazo.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos y garantías financieras concedidas, 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, depósitos y garantías financieras a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 27.

- 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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 759.

- 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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 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.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

- b<sub>1</sub>) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
- b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 659.

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.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

567. Intereses pagados por anticipado.

Intereses pagados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.
- b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

568. Intereses cobrados por anticipado.

Intereses cobrados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.
- b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

569. Garantías financieras a corto plazo.

Garantías financieras concedidas por la entidad a plazo no superior a un año. En particular, avales otorgados, siempre y cuando no proceda su registro en la cuenta 529.

Figurará en el pasivo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará:
  - a<sub>1</sub>) A la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.
  - a<sub>2</sub>) Por el aumento de la obligación, con cargo a la cuenta 669.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) Por la disminución de la obligación y por los ingresos devengados, con abono a la cuenta 769.
  - b<sub>2</sub>) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

57. TESORERÍA.

570. Caja, euros.

571. Caja, moneda extranjera.

572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros.

573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.

574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, euros.

575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.

576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

570/571. Caja, ...

Disponibilidades de medios líquidos en caja.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

572/573/574/575. Bancos e instituciones de crédito...

Saldos a favor de la entidad, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en Bancos e Instituciones de Crédito, entendiéndose por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.

Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los Bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata, así como los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de Bancos o de las instituciones referidas. También se excluirán los descubiertos bancarios que figurarán en todo caso en el pasivo corriente del balance.

Figurarán en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.

b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

576. Inversiones a corto plazo de gran liquidez.

Inversiones financieras convertibles en efectivo, con un vencimiento no superior a tres meses desde la fecha de adquisición, que no tengan riesgos significativos de cambio de valor y que formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

Figurará en el activo corriente del balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará a la entrada de las inversiones financieras y se abonará a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida.

**58. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA Y ACTIVOS Y PASIVOS ASOCIADOS.**

580. Inmovilizado.

581. Inversiones con personas y entidades vinculadas.

582. Inversiones financieras.

583. Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.

584. Otros activos.

585. Provisiones.

586. Deudas con características especiales.

587. Deudas con personas y entidades vinculadas.

588. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.

589. Otros pasivos.

Activos no corrientes con carácter individual, así como otros activos y pasivos no corrientes o corrientes incluidos en un grupo enajenable de elementos, cuya recuperación se espera realizar fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado, incluidos los que formen parte de una operación interrumpida que se hubiera clasificado como mantenida para la venta.

580/584.

Estas cuentas figurarán en el activo corriente del balance.  
Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se cargarán:

a<sub>1</sub>) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

a<sub>2</sub>) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

a<sub>3</sub>) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 960, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con abono a la cuenta 768.

a<sub>4</sub>) En su caso, por el ingreso financiero devengado, con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 76.

b) Se abonarán:

b<sub>1</sub>) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo no corriente o grupo enajenable de elementos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta del subgrupo 67 que corresponda a la naturaleza del activo.

b<sub>2</sub>) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

b<sub>3</sub>) En el caso de activos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 860, salvo la parte correspondiente a diferencias de cambio en partidas monetarias que se registrará con cargo a la cuenta 668.

b<sub>4</sub>) Si el activo no corriente o grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del activo corriente y no corriente.

585/589.

Estas cuentas figurarán en el pasivo corriente del balance.  
Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) En el momento en que se cumplan las condiciones para su clasificación, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con cargo a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.

a<sub>2</sub>) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con cargo a la cuenta 663.

a<sub>3</sub>) En su caso, por el gasto financiero devengado, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 66.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) En el momento en que se produzca la enajenación o disposición por otra vía del grupo enajenable de elementos.

b<sub>2</sub>) En el caso de pasivos financieros que, a efectos de su valoración, estuvieran clasificados en la categoría de «Pasivos financieros mantenidos para negociar» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», por las variaciones en su valor razonable, con abono a la cuenta 763.

b<sub>3</sub>) Si el grupo enajenable de elementos dejara de cumplir los requisitos para su clasificación como mantenido para la venta de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte de este texto, con abono a las respectivas cuentas del pasivo corriente y no corriente.

59. DETERIORO DEL VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO Y DE ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

5933. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades del grupo.

5934. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en entidades asociadas.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

5943. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo.

5944. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de entidades asociadas.

5945. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de otras partes vinculadas.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

5953. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades del grupo.

5954. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a entidades asociadas.

5955. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a otras partes vinculadas.

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

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.

Expresión contable de correcciones de valor motivadas por pérdidas por deterioro de los activos incluidos en el grupo 5.

En el supuesto de posteriores recuperaciones de valor, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración, las pérdidas 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 figurarán en el activo corriente del balance minorando la partida en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

593. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en partes vinculadas.

5933/5934.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, que deba imputarse a la cuenta de resultados de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

594. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a corto plazo de partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que tengan la calificación de partes vinculadas.

5943/5944/5945.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 798.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajenen los valores o se den de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

595. Deterioro de valor de créditos a corto plazo a partes vinculadas.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor correspondientes a créditos a corto plazo, concedidos a partes vinculadas.

5953/5954/5955.

El movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 699.

b) Se cargarán:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 799.

b<sub>2</sub>) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

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

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponde a las inversiones a corto plazo en valores representativos de deuda emitidos por personas o entidades que no tengan la calificación de partes vinculadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 594.

598. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en créditos del subgrupo 54.

Su movimiento es análogo al señalado para cuenta 595.

599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta.

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor en activos no corrientes mantenidos para la venta o en activos que formen parte de un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 69.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta que corresponda del subgrupo 79.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el activo o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 58.

## GRUPO 6

### Compras y gastos

Gastos que tienen su origen en el aprovisionamiento de bienes destinados a la actividad, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

60. COMPRAS.

600. Compras de bienes destinados a la actividad.

601. Compras de materias primas.

602. Compras de otros aprovisionamientos.

606. Descuentos sobre compras por pronto pago.

607. Trabajos realizados por otras entidades.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

609. «Rappels» por compras.

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a estas corresponda.

600/601/602/607. Compras de...

Aprovisionamiento de la entidad de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si las mercaderías y bienes se transportasen por cuenta de la entidad, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

En particular, la cuenta 607 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, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

Remesas devueltas a proveedores, 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 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 a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio, con abono a la cuenta 129.

609. «Rappels» por compras.

Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.

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 de ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (bienes destinados a la actividad, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

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, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

621. Arrendamientos y cánones.

- 622. Reparaciones y conservación.
- 623. Servicios de profesionales independientes.
- 624. Transportes.
- 625. Primas de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares.
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- 628. Suministros.
- 629. Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras a corto plazo.

Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o de la cuenta 529 o, en su caso, a la cuenta 475.

- 620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras entidades.

- 621. Arrendamientos y cánones.

Arrendamientos.

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la entidad.

Cánones.

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.

- 622. Reparaciones y conservación.

Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

- 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 satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la entidad y las de naturaleza financiera.

- 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.

Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

628. Suministros.

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

629. Otros servicios.

Los 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.

630. Impuesto sobre beneficios.

6300. Impuesto corriente.

6301. Impuesto diferido.

631. Otros tributos.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

6341. Ajustes negativos en IVA de activo corriente.

6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

636. Devolución de impuestos.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

6391. Ajustes positivos en IVA de activo corriente.

6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

630. Impuesto sobre beneficios.

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio., salvo el originado con motivo de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, o a causa de una combinación de negocios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6300. Impuesto corriente.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.

a<sub>2</sub>) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con abono a la cuenta 473.

b) Se abonará, por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con cargo a la cuenta 4709.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono a la cuenta 129.

6301. Impuesto diferido.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe de los pasivos por diferencias temporarias imponibles originados en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.

a<sub>2</sub>) Por la aplicación de los activos por diferencias temporarias deducibles de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.

a<sub>3</sub>) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

a<sub>4</sub>) Por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 834.

a<sub>5</sub>) Por el importe del efecto impositivo correspondiente a las deducciones y bonificaciones a imputar en varios ejercicios, con abono a la cuenta 835.

a<sub>6</sub>) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4742.

a<sub>7</sub>) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a la cuenta 8301.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de los activos por diferencias temporarias deducibles originados en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.

b<sub>2</sub>) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

b<sub>3</sub>) Por la cancelación de pasivos por diferencias temporarias imponibles de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

b<sub>4</sub>) Por las diferencias permanentes periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 836.

b<sub>5</sub>) Por las deducciones y bonificaciones periodificadas que se imputan al ejercicio, con cargo a la cuenta 837.

b<sub>6</sub>) Por los activos por deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, pendientes de aplicar fiscalmente, con cargo a la cuenta 4742.

b<sub>7</sub>) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de gastos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con cargo a la cuenta 8301.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono en la cuenta 129.

631. Otros tributos.

Importe de los tributos de los que la entidad es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.

Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 600/602 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a las cuentas 141 y 5291.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.

a<sub>2</sub>) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.

a<sub>3</sub>) Por el menor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.

a<sub>4</sub>) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

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.

6341/6342. Ajustes negativos en IVA...

Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

636. Devolución de impuestos.

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la entidad como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.

a<sub>2</sub>) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

a<sub>3</sub>) Por el mayor importe del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.

a<sub>4</sub>) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

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.

6391/6392. Ajustes positivos en IVA.

Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del activo corriente o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.
- b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

#### 64. GASTOS DE PERSONAL.

- 640. Sueldos y salarios.
- 641. Indemnizaciones.
- 642. Seguridad Social a cargo de la entidad.
- 643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida.
- 644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida.

- 6440. Contribuciones anuales.
- 6442. Otros costes.

- 649. Otros gastos sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la entidad y los demás gastos de carácter social.

- 640. Sueldos y salarios.

Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la entidad.

Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:

- a<sub>1</sub>) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.
- a<sub>2</sub>) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.
- a<sub>3</sub>) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 264, 460 y 544 según proceda.
- a<sub>4</sub>) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del subgrupo 47.

- 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.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 14, 46, 47 ó 57.

- 642. Seguridad Social a cargo de la entidad.

Cuotas de la entidad a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

- 643. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de aportación definida.

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la entidad, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, que se articulen a través de un sistema de aportación definida.

- a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe de las contribuciones anuales a planes de pensiones u otras instituciones similares externas a la entidad satisfechas en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por el importe de las primas devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 466.

644. Retribuciones a largo plazo mediante sistemas de prestación definida.

Importe de las aportaciones devengadas por remuneraciones a largo plazo al personal de la entidad, tales como pensiones u otras prestaciones por jubilación o retiro, que se articulen a través de un sistema de prestación definida.

6440. Contribuciones anuales.

Importe de la contribución anual al sistema de prestación definida.

Se cargará por el importe del coste del servicio del ejercicio corriente relacionado con planes de pensiones u otras instituciones similares externas a la entidad, satisfechas en efectivo, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 140.

6442. Otros costes.

Importe de los costes imputados a la cuenta de resultados por servicios pasados surgidos por el establecimiento de un plan de retribuciones a largo plazo de prestación definida o por una mejora de las condiciones del mismo.

Se cargará por el importe que proceda de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración aplicable a estos planes de retribuciones a largo plazo, con abono a la cuenta 140.

649. Otros gastos sociales.

Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la entidad.

Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.

Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 ó 7, según se paguen en efectivo o en mercaderías u otros productos.

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN.

650. Ayudas monetarias.

651. Ayudas no monetarias.

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.

654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.

655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.

656. Resultados de operaciones en común.

6560. Beneficio transferido (gestor).

6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Gastos por ayudas monetarias y no monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad propias de la entidad, así como otros gastos de gestión de la misma.

650. Ayudas monetarias.

Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También se recoge el importe de las prestaciones de carácter monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Esta cuenta podrá desarrollarse a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas: individuales, a entidades o realizadas a través de otras entidades o centros.

Se citan a título indicativo, subsidios, becas, manutención y alojamiento, premios, cooperación social y atención sanitaria.

Se cargará por el importe de las ayudas concedidas, con abono a la cuenta 412 o cuentas del subgrupo 57.

#### 651. Ayudas no monetarias.

Importe de las prestaciones de carácter no monetario concedidas a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También recoge el importe de las prestaciones de carácter no monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 650.

Si la ayuda no monetaria consiste en la cesión de un activo no monetario sin contraprestación durante un plazo inferior a la vida útil del activo cedido, conforme establece la norma de registro y valoración, se cargará por el importe del valor en libros del derecho de uso, con abono a la cuenta 283 compensadora del activo. Si la cesión se produce a perpetuidad, o por un período igual o superior a su vida útil, se cargará por el valor en libros del activo.

#### 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.

Gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad; se citan a modo de ejemplo los gastos de transporte, comida y vestuario.

A estos efectos se entiende por voluntario el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

Se cargará por el importe de los gastos producidos con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

#### 654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.

Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.

Se cargará por el importe de los gastos a reembolsar con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

#### 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.

Pérdidas por insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a una cuenta de los grupos 43 y 44.

#### 656. Resultados de operaciones en común.

#### 6560. Beneficio transferido.

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6560 la entidad gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6560 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6561. Pérdida soportada.

Pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

Se cargará por el importe del reintegro con abono, generalmente, a cuentas del grupo 4 o del subgrupo 57.

659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

66. GASTOS FINANCIEROS.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

661. Intereses de obligaciones y bonos.

662. Intereses de deudas.

663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

6630. Pérdidas de cartera de negociación.

6631. Pérdidas de designados por la entidad.

6632. Pérdidas de disponibles para la venta.

6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.

667. Pérdidas de créditos.

668. Diferencias negativas de cambio.

669. Otros gastos financieros.

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

Importe de la carga financiera correspondiente a los ajustes de valor de las provisiones en concepto de actualización financiera.

Se cargará por el reconocimiento del ajuste de carácter financiero, con abono a las correspondientes cuentas de provisiones, incluidas en los subgrupos 14 y 52.

661. Intereses de obligaciones y bonos.

Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores representativos de deuda, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los intereses implícitos

que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de los valores, menos los costes asociados a la transacción.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 17, 50 ó 51 y, en su caso, a la cuenta 475.

662. Intereses de deudas.

Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias; en particular, para registrar el interés implícito asociado a la operación.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 16, 17, 40, 51 ó 52 y, en su caso, a la cuenta 475.

663. Pérdidas por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidas las que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6630. Pérdidas de cartera de negociación.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros mantenidos para negociar» o «Pasivos financieros mantenidos para negociar».

Se cargará por la disminución en el valor razonable de los activos financieros o el aumento en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con abono a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

6631. Pérdidas de designados por la entidad.

Pérdidas originadas por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio».

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 6630.

6632. Pérdidas de disponibles para la venta.

Pérdidas originadas por la baja, enajenación o cancelación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta».

Se cargará en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con abono a la cuenta 902.

6633. Pérdidas de instrumentos de cobertura.

Pérdidas originadas en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la entidad no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se cargará por la transferencia a la cuenta de resultados del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 912.

665. Intereses por descuento de efectos y operaciones de «factoring».

Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos, así como en operaciones de «factoring» en las que la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro.

Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208 ó 5209.

666. Pérdidas en participaciones y valores representativos de deuda.

Pérdidas producidas por la baja, enajenación, o cancelación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 663 y 673.

Se cargará por la pérdida producida, con abono a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 y 54.

667. Pérdidas de créditos.

Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos.

Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 y 54.

668. Diferencias negativas de cambio.

Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se cargará:

a<sub>1</sub>) En cada cierre, por la pérdida de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con abono a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.

a<sub>2</sub>) En el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión negativa, con abono a la cuenta 921.

a<sub>3</sub>) Por la transferencia a la cuenta de resultados del importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero, con abono a la cuenta 913.

a<sub>4</sub>) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

669. Otros gastos financieros.

Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo. También recogerá las primas de seguros que cubren riesgos de naturaleza financiera; entre otras, las que cubran el riesgo de insolvencia de créditos no comerciales y el riesgo de tipo de cambio en moneda extranjera.

Se cargará por el importe de los gastos devengados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a una cuenta representativa de deudas.

**67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES.**

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

6733. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.

6734. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.

6735. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

678. Gastos excepcionales.

670/671/672. Pérdidas procedentes del inmovilizado...

Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado intangible, material, bienes de Patrimonio Histórico o las inversiones inmobiliarias o por su baja del activo, como consecuencia de pérdidas irreversibles de dichos activos.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan o a la cuenta 580.

673. Pérdidas procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas o por su baja del activo.

6733/6734/6735.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se cargarán por la pérdida producida en la enajenación o baja, con abono a cuentas del subgrupo 25 o a la cuenta 581.

675. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones.

Se cargará, por la pérdida producida al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

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 o del grupo 8.

A título indicativo se señalan los siguientes: los producidos por inundaciones, sanciones y multas, incendios, etc.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES.

680. Amortización del inmovilizado intangible.

681. Amortización del inmovilizado material.

682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

680/681/682. Amortización de...

Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado intangible y material, por su aplicación al proceso productivo, y por las inversiones inmobiliarias.

Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 280, 281 y 282.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES.

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.

691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.

693. Pérdidas por deterioro de existencias.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

690/691/692. Pérdidas por deterioro del inmovilizado...

Corrección valorativa por deterioro de carácter reversible en el inmovilizado intangible y material, bienes de Patrimonio Histórico y las inversiones inmobiliarias. Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión.

Se cargarán por el importe del deterioro estimado, con abono a la cuenta 204 o a las cuentas 290, 291 y 292, según proceda.

693. Pérdidas por deterioro de existencias.

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 o a la cuenta 599.

694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por deterioro de carácter reversible en los saldos de clientes y deudores.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 490, 493 ó 599.

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.

695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad.

Dotación realizada por la entidad para el reconocimiento de obligaciones presentes derivadas de operaciones de su actividad, siempre y cuando no encuentren reflejo en otras cuentas el grupo 6; en particular, se contabilizarán en esta cuenta las pérdidas asociadas a contratos onerosos, y los compromisos asumidos como consecuencia de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

6954. Dotación a la provisión por contratos onerosos.

Se cargará por la pérdida estimada, con abono a la cuenta 4994.

6959. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.

Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones de la actividad.

Se cargará por el importe de la obligación estimada, con abono a la cuenta 4999.

696. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 25 y 26 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 2505, 260, 294, 295, 297, 599 o a cuentas del grupo 9.

697. Pérdidas por deterioro de créditos a largo plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 25 y 26 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 295, 298 ó 599.

698. Pérdidas por deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en inversiones de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 593, 594, 597, 599 o a cuentas del grupo 9.

699. Pérdidas por deterioro de créditos a corto plazo.

Corrección valorativa por deterioro del valor en créditos de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se cargará por el importe del deterioro estimado, con abono a las cuentas 595, 598 ó 599.

## GRUPO 7

### Ventas e ingresos

Ingresos por cuotas y otros fondos obtenidos por la actividad propia de la entidad, así como los derivados de la enajenación de bienes y prestación de servicios; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

70. VENTAS DE MERCADERÍAS, DE PRODUCCIÓN PROPIA, DE SERVICIOS, ETCÉTERA.

- 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.
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 709. «Rappels» sobre ventas.

Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones que realizan, con la denominación específica que a éstas corresponda.

700/705. Ventas de...

Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de tráfico de la entidad, mediante precio.

Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas con cargo a las cuentas del subgrupo 43 ó 57.

706. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

Descuentos y asimilados que conceda la entidad a sus clientes, 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 43.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.

Remesas devueltas por clientes, 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 por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

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 clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

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.

710/713. 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 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

Su movimiento es el siguiente:

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 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD.

720. Cuotas de asociados y afiliados.

721. Cuotas de usuarios.

722. Promociones para captación de recursos.

723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

Ingresos obtenidos de la actividad propia de la entidad.

720. Cuotas de asociados y afiliados.

Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

721. Cuotas de usuarios.

Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.

Se citan a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como las derivadas de entregas de bienes, prestaciones sociales o asistenciales.

Su movimiento es análogo al señalado en la cuenta 720.

722. Promociones para captación de recursos.

Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio. A estos efectos podrán crearse cuentas de cuatro o más cifras para campañas y modalidades diferentes.

Se abonará por el importe de los ingresos con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 720.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su devolución.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 41 ó 57.

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA ENTIDAD.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras entidades con finalidad de investigación y desarrollo.

730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible.

Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 20.

Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 200, 201 ó 206.

731. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 21. Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 21.

732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias.

Ampliación de los inmuebles comprendidos en el subgrupo 22.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo en cuentas del subgrupo 22.

733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 23.

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.

745 Subvenciones de capital transferidas al excedente del ejercicio.

746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.

747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.

748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

Importes que deben ser imputados al excedente del ejercicio por subvenciones, donaciones y legados. La entidad abrirá las cuentas de tres cifras que resulten necesarias, para reflejar las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil.

740. Subvenciones, donaciones y legados a la actividad.

Importes recibidos de las Administraciones Públicas, entidades o particulares, al objeto, por lo general, de financiar los gastos ordinarios de funcionamiento de la entidad.

Se abonará por el importe concedido con cargo a cuentas de los subgrupos 44, 47 ó 57.

745. Subvenciones de capital transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de las subvenciones de capital.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 840.

746. Donaciones y legados de capital transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de las donaciones y legados de capital.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 840.

747. Otras donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de otras donaciones y legados.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 842.

748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio.

Importe traspasado al excedente del ejercicio de otras subvenciones.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 842.

75. OTROS INGRESOS DE GESTIÓN.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida (gestor).

7511. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

752. Ingresos por arrendamientos.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.

754. Ingresos por comisiones.

755. Ingresos por servicios al personal.

759. Ingresos por servicios diversos.

Ingresos derivados de la gestión no comprendidos en otros subgrupos.

751. Resultados de operaciones en común.

7510. Pérdida transferida.

Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 7510 la entidad gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 7510 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

7511. Beneficio atribuido.

Beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

752. Ingresos por arrendamientos.

Los devengados por el alquiler o arrendamiento operativo de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

753. Ingresos de propiedad industrial cedida en explotación.

Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

754. Ingresos por comisiones.

Cantidades fijas o variables percibidas como contraprestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la entidad, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

755. Ingresos por servicios al personal.

Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilitados por la entidad a su personal.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

759. Ingresos por servicios diversos.

Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras entidades o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

76. INGRESOS FINANCIEROS.

760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

762. Ingresos de créditos.

7620. Ingresos de créditos a largo plazo.

- 7621. Ingresos de créditos a corto plazo.
- 763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.
- 7630. Beneficios de cartera de negociación.
- 7631. Beneficios de designados por la entidad.
- 7632. Beneficios de disponibles para la venta.
- 7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.
- 766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.
- 767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo.
- 768. Diferencias positivas de cambio.
- 769. Otros ingresos financieros.
- 760. Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Rentas a favor de la entidad, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en instrumentos de patrimonio.

Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

- 761. Ingresos de valores representativos de deuda.

Intereses de valores de renta fija a favor de la entidad, devengados en el ejercicio.

Se abonará:

a) Al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 25, 26, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

b) Por el reconocimiento en la cuenta de resultados, a lo largo de su vida residual, del saldo positivo acumulado en el patrimonio neto de un activo financiero disponible para la venta que se haya reclasificado como inversión mantenida hasta el vencimiento en los términos establecidos en las normas de registro y valoración, con cargo a la cuenta 802.

- 762. Ingresos de créditos.

Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 25, 26, 27, 43, 44, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

- 763. Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de determinados instrumentos financieros, incluidos los que se produzcan con ocasión de su reclasificación.

Con carácter general, el contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- 7630. Beneficios de cartera de negociación.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Activos financieros mantenidos para negociar» o «Pasivos financieros mantenidos para negociar».

Se abonará por el aumento en el valor razonable de los activos financieros o la disminución en el valor de los pasivos financieros clasificados en esta categoría, con cargo a la correspondiente cuenta del elemento patrimonial.

7631. Beneficios de designados por la entidad.

Beneficios originados por la valoración a valor razonable de los instrumentos financieros clasificados en la categoría «Otros activos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio» u «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en el excedente del ejercicio».

Su movimiento es análogo al de la cuenta 7630.

7632. Beneficios de disponibles para la venta.

Beneficios originados por la baja o enajenación de los instrumentos financieros clasificados en la categoría de «Activos financieros disponibles para la venta».

Se abonará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del instrumento financiero, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto con cargo a la cuenta 802.

7633. Beneficios de instrumentos de cobertura.

Beneficios originados en instrumentos de cobertura, en las operaciones de cobertura de flujos de efectivo cuando la entidad no espere que la transacción prevista tenga lugar.

Se abonará por la transferencia a la cuenta de resultados del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 812.

766. Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda.

Beneficios producidos en la enajenación de valores representativos de deuda e instrumentos de patrimonio excluidos los que deban registrarse en las cuentas 763 y 773.

Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

767. Ingresos de activos afectos y de derechos de reembolso relativos a retribuciones a largo plazo.

Importe del rendimiento esperado de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones de la entidad por retribuciones a largo plazo de prestación definida o de los derechos de reembolso destinados a cancelar dichas obligaciones.

Se abonará por el rendimiento positivo esperado, con cargo a las cuentas 140 ó 267.

768. Diferencias positivas de cambio.

Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en partidas monetarias denominadas en moneda distinta de la funcional.

Se abonará:

a<sub>1</sub>) En cada cierre, por la ganancia de valoración de las partidas monetarias vivas a dicha fecha, con cargo a las cuentas representativas de las mismas denominadas en moneda distinta de la funcional.

a<sub>2</sub>) En el momento de la baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado a una diferencia de conversión positiva, con cargo a la cuenta 821.

a<sub>3</sub>) Por la transferencia a la cuenta de resultados del importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto en las operaciones de cobertura en una inversión neta en un negocio en el extranjero, con cargo a la cuenta 813.

a<sub>4</sub>) Cuando venzan o se cancelen anticipadamente las partidas monetarias, mediante entrega del efectivo en moneda distinta de la funcional, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

769. Otros ingresos financieros.

Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.  
Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

#### 77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES.

770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades del grupo.

7734. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, entidades asociadas.

7735. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo, otras partes vinculadas.

774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

778. Ingresos excepcionales.

770/771/772. Beneficios procedentes del inmovilizado ...

Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado intangible, material o las inversiones inmobiliarias.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

773. Beneficios procedentes de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

Beneficios producidos en la enajenación de participaciones a largo plazo en partes vinculadas.

7733/7734/7735.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

774. Diferencia negativa en combinaciones de negocios.

Es el exceso, en la fecha de adquisición, del valor razonable de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, sobre el coste de la combinación de negocios.

Se abonará, por dicho importe con cargo a las correspondientes cuentas de los grupos 2, 3, 4 y 5.

775. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones.

Se abonará, por los beneficios producidos al amortizar los valores con cargo a cuentas del subgrupo 17.

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 o del grupo 9.

Se incluirán, entre otros, los procedentes de aquéllos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.

- 790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
- 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
- 793. Reversión del deterioro de existencias.
- 794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.
- 795. Exceso de provisiones.
  
- 7950. Exceso de provisión por retribuciones a largo plazo al personal.
- 7951. Exceso de provisión para impuestos.
- 7952. Exceso de provisión para otras responsabilidades.
- 7954. Exceso de provisión por operaciones de la actividad.
  
- 79544. Exceso de provisión por contratos onerosos.
- 79549. Exceso de provisión para otras operaciones de la actividad.
  
- 7955. Exceso de provisión para actuaciones medioambientales.
- 7956. Exceso de provisión para reestructuraciones.
  
- 796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.
- 797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.
- 798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.
- 799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.
  
- 790/791/792. Reversión del deterioro del inmovilizado ...

Corrección valorativa, por la recuperación de valor, del inmovilizado intangible y material, bienes del Patrimonio Histórico y de las inversiones inmobiliarias, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 290, 291, 292, 293 ó 599.

- 793. Reversión del deterioro de existencias.

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 cuentas del subgrupo 39 o a la cuenta 599.

- 794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad.

Importe de la corrección por deterioro existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará por el deterioro contabilizado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490,493 ó 599.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, la definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

795. Exceso de provisiones.

7950/7951/7952/7954/7955/7956/.

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.

Las cuentas citadas de cuatro cifras se abonarán, por el exceso de provisión con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 14 o a las cuentas 499 ó 529.

796. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a largo plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 25 y 26 o, en su caso, del subgrupo 58, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294, 297 ó 599.

797. Reversión del deterioro de créditos a largo plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 25 y 26.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295, 298 ó 599.

798. Reversión del deterioro de participaciones y valores representativos de deuda a corto plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54, hasta el límite de las pérdidas contabilizadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594, 597 ó 599.

799. Reversión del deterioro de créditos a corto plazo.

Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54 o, en su caso, del subgrupo 58.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595, 598 ó 599.

## GRUPO 8

### Gastos imputados al patrimonio neto

80. GASTOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

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 elementos patrimoniales.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

802. Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) 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 cuenta 7632.

a<sub>2</sub>) En caso de reclasificación a una inversión mantenida hasta el vencimiento, por el saldo positivo acumulado en el patrimonio neto que se reconoce en la cuenta de resultados, a lo largo de su vida residual, como un incremento de los ingresos financieros en los términos establecidos en la norma de registro y valoración, con abono a la cuenta 761.

a<sub>3</sub>) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 19 del Plan General de Contabilidad, por las variaciones de valor positivas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 7632.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.

811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo.

813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

810. Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el importe derivado de considerar el menor valor de los siguientes importes: el resultado negativo acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura o el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura; con abono, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

811. Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la cobertura que se determine eficaz, con abono, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1341.

812. Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento posterior de un activo financiero o pasivo financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, a medida que dicho activo o pasivo afecte al excedente del ejercicio, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluya la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a<sub>2</sub>) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial.

a<sub>3</sub>) Cuando en la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, se produzca la baja de un activo o pasivo no financiero cubierto, por el importe positivo reconocido directamente en el patrimonio neto, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a<sub>4</sub>) Cuando en la cobertura de un activo o un pasivo reconocido, la partida cubierta afecte al excedente, con abono a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la pérdida que se genere en la partida cubierta.

a<sub>5</sub>) Por el importe de la ganancia directamente reconocida en el patrimonio neto, si la entidad no espera que la transacción prevista tenga lugar, con abono a la cuenta 7633.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1340.

813. Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la venta o disposición por otra vía de la inversión neta en un negocio en el extranjero, por el importe del beneficio del instrumento de cobertura imputado directamente al patrimonio neto, con abono a la cuenta 768.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 1341.

## 82. GASTOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.

820. Diferencias de conversión negativas.

821. Transferencia de diferencias de conversión positivas.

820. Diferencias de conversión negativas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, por el efecto neto deudor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas que representan dichos activos y pasivos.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

821. Transferencia de diferencias de conversión positivas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con abono a la cuenta 768.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 135.

## 83. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS.

830. Impuesto sobre beneficios.

8300. Impuesto corriente.

8301. Impuesto diferido.

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes.

835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.

836. Transferencia de diferencias permanentes.

837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.

838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

830. Impuesto sobre beneficios.

8300. Impuesto corriente.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la cuota a ingresar asociada a los ingresos imputados al patrimonio neto, con abono a la cuenta 4752.

a<sub>2</sub>) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, asociados a los ingresos imputados al patrimonio neto, hasta el importe de la cuota líquida del periodo, con abono a la cuenta 473.

b) Se abonará, por la cuota de ejercicios anteriores que recupera la entidad como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, con cargo, a la cuenta 4709.

c) Al cierre del ejercicio, se cargará o abonará, con abono o cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

8301. Impuesto diferido.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el impuesto diferido asociado a los ingresos reconocidos directamente en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 479.

a<sub>2</sub>) En el momento en que se produzca la transferencia a resultados del importe negativo acumulado en el patrimonio neto, con abono a la cuenta 4740.

a<sub>3</sub>) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de gastos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con abono a la cuenta 6301.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el impuesto diferido asociado a los gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 4740.

b<sub>2</sub>) En el momento en que se produzca la transferencia a resultados del importe positivo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta 479.

b<sub>3</sub>) Por el importe del efecto impositivo derivado de la transferencia a resultados de ingresos imputados directamente al patrimonio neto que hubieran ocasionado el correspondiente impuesto corriente en ejercicios previos, con cargo a la cuenta 6301.

c) Al cierre del ejercicio, se cargará o abonará, con abono o cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, siempre y cuando dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el menor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.

a<sub>2</sub>) Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con abono a la cuenta 479.

b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

834. Ingresos fiscales por diferencias permanentes.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 6301, por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.

b) Al cierre del ejercicio, se cargará con abono a la cuenta 137.

835. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta 834.

836. Transferencia de diferencias permanentes.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, con abono a la cuenta 6301, por la parte correspondiente a imputar en el ejercicio, de forma correlacionada con la depreciación del activo que motive la diferencia permanente.

b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a la cuenta 137.

837. Transferencia de deducciones y bonificaciones.

Su movimiento será análogo al previsto para la cuenta 836.

838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, siempre que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el mayor importe del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.

a<sub>2</sub>) Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias imponibles, con cargo a la cuenta 479.

b) Al cierre del ejercicio, se abonará con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 13.

84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital.

841. Transferencia de donaciones y legados de capital.

842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados.

840/841. Transferencia de...

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán, en el momento de la imputación a la cuenta de resultados de la subvención recibida, con abono a la cuenta 745 ó 746.

b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 130 ó 131, según corresponda.

842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones y legados.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, en el momento de la imputación a la cuenta de resultados de la subvención recibida, con abono a la cuenta 747 ó 748.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 132.

85. GASTOS POR PÉRDIDAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.

850. Pérdidas actuariales.

851. Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

850. Pérdidas actuariales.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio por la pérdida actuarial producida por el incremento en el valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas en sistemas de prestación definida o bien por la disminución en el valor razonable de los activos relacionados con éstos, con abono a las cuentas 140 ó 257.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 115.

851. Ajustes negativos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio por el ajuste negativo que proceda realizar por la limitación establecida en las normas de registro y valoración en los activos por retribuciones post-empleo a largo plazo al personal de prestación definida, con abono a la cuenta 140 ó 257.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 115.

86. GASTOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.

860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

860. Pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las variaciones negativas en el valor razonable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados clasificados en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deban valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con abono a cuentas del subgrupo 58.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136.

862. Transferencia de beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará en el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo o pasivo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con abono, generalmente a la cuenta 7632.

b) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 136.

## 89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS.

891. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades del grupo.

892. Deterioro de participaciones en el patrimonio, entidades asociadas.

Las cuentas de este subgrupo recogerán las pérdidas por deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo o asociadas, que deban imputarse directamente en el patrimonio neto, cuando se hubieran realizado inversiones previas a la consideración de las participaciones como de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, y las mismas hubieran originado ajustes valorativos por aumentos de valor imputados directamente en el patrimonio neto. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración.

891/892.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán en el momento en que se produzca el deterioro de valor del activo financiero, hasta el límite de los ajustes valorativos positivos previos, con abono a las cuentas 250 ó 530.

b) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 133.

## GRUPO 9

### Ingresos imputados al patrimonio neto

## 90. INGRESOS FINANCIEROS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS.

900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

902. Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta.

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.

902. Transferencia de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) 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 cuenta 6632.

a<sub>2</sub>) En el momento en que se produzca el deterioro del instrumento financiero, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 696 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

a<sub>3</sub>) En caso de reclasificación a una inversión mantenida hasta el vencimiento, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto que se reconoce en la cuenta de resultados a lo largo de su vida residual, con una minoración de los ingresos financieros en los términos establecidos en la norma de registro y valoración, con cargo a la cuenta 761.

a<sub>4</sub>) Cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 19 del Plan General de Contabilidad, por las variaciones de valor negativas imputadas directamente al patrimonio neto correspondientes a cualquier participación previa en la adquirida que estuviera clasificada como activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 6632.

Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.

910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo.

911. Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.

913. Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

910. Beneficios por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe derivado de considerar el menor valor de los siguientes importes: el resultado positivo acumulado del instrumento de cobertura desde el inicio de la cobertura o el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo futuros esperados de la partida cubierta desde el inicio de la cobertura; con cargo, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.

b) Se cargará al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1340.

911. Beneficios por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el resultado positivo en el importe de la cobertura que se determine eficaz, con cargo, generalmente, a las cuentas 176, 265 ó 559.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1341.

912. Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento posterior de un

activo o pasivo financiero, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, a medida que dicho activo o pasivo afecte al excedente del ejercicio, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a<sub>2</sub>) Cuando la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, diera lugar al reconocimiento de un activo o pasivo no financiero, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a la cuenta del correspondiente elemento patrimonial.

a<sub>3</sub>) Cuando en la cobertura de una transacción prevista o la cobertura del riesgo de tipo de cambio de un compromiso en firme, se produzca la baja de un activo o pasivo no financiero cubierto, por el importe negativo reconocido directamente en el patrimonio neto, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a<sub>4</sub>) Cuando en la cobertura de un activo o un pasivo reconocido, la partida cubierta afecte al excedente, con cargo a una cuenta que se imputará a la cuenta de resultados en la misma partida en la que se incluye la ganancia que se genere en la partida cubierta.

a<sub>5</sub>) Por el importe de la pérdida directamente reconocida en el patrimonio neto que la entidad no espere recuperar, con cargo a la cuenta 6633.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1340.

913. Transferencia de pérdidas por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento de la venta o disposición por otra vía de la inversión neta en un negocio en el extranjero, por el importe de la pérdida del instrumento de cobertura imputada directamente al patrimonio neto, con cargo a la cuenta 668.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 1341.

92. INGRESOS POR DIFERENCIAS DE CONVERSIÓN.

920. Diferencias de conversión positivas.

921. Transferencia de diferencias de conversión negativas.

920. Diferencias de conversión positivas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el efecto neto acreedor derivado de la diferencia de valor de los activos y pasivos valorados en moneda funcional distinta a la de presentación, como consecuencia de la conversión a la moneda de presentación, con cargo y/o abono a las respectivas cuentas del balance que representan dichos activos y pasivos.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

921. Transferencia de diferencias de conversión negativas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, en el momento de baja, enajenación o cancelación del elemento patrimonial asociado, con cargo a la cuenta 668.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 135.

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS.

940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital.

941. Ingresos de donaciones y legados de capital.

942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados.

940/941/942. Ingresos de...

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán:

a<sub>1</sub>) Por la subvención, donación o legado concedidos a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 ó 57.

a<sub>2</sub>) Por las deudas que se transforman en subvenciones donaciones o legados, con cargo a las cuentas 172 ó 522.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas 130, 131 ó 132, según corresponda.

#### 95. INGRESOS POR GANANCIAS ACTUARIALES Y AJUSTES EN LOS ACTIVOS POR RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO DE PRESTACIÓN DEFINIDA.

950. Ganancias actuariales.

951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

950. Ganancias actuariales.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio por la ganancia actuarial producida por la disminución en el valor actual de las retribuciones post-empleo comprometidas en sistemas de prestación definida o bien por el aumento en el valor razonable de los activos relacionados con éstos, con cargo a las cuentas 140 ó 257.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 115.

951. Ajustes positivos en activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio por el ajuste positivo que proceda realizar de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración en los activos por retribuciones post-empleo a largo plazo al personal de prestación definida, con cargo a las cuentas 140 ó 257.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 115.

#### 96. INGRESOS POR ACTIVOS NO CORRIENTES EN VENTA.

960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

960. Beneficios en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las variaciones positivas en el valor razonable de los activos no corrientes mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados clasificados en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deban valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo a cuentas del subgrupo 58.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136.

962. Transferencia de pérdidas en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) En el momento en que se produzca la baja o enajenación del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo o pasivo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, con cargo, generalmente, a la cuenta 6632.

a<sub>2</sub>) En el momento en que se produzca el deterioro del activo no corriente mantenido para la venta, o del activo directamente asociado clasificado en un grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, que deba valorarse por el valor razonable con cambios en el patrimonio neto de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, por el saldo negativo acumulado en el patrimonio neto, con cargo a las cuentas de los correspondientes instrumentos de deuda o a la cuenta 698 en el caso de inversiones en instrumentos de patrimonio.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 136.

99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EL PATRIMONIO DE ENTIDADES DEL GRUPO O ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS.

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.

992. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades asociadas.

993. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo.

994. Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades 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 de entidades del grupo, multigrupo y asociadas. También se recogerán las transferencias a la cuenta de resultados de los citados ajustes valorativos en caso de deterioro. Todo ello, de acuerdo con lo que al respecto disponen las correspondientes normas de registro y valoración.

991/992. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo/entidades asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán 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 250 ó 530.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.

993/994 Transferencia por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo/entidades asociadas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán en el momento en que se produzca el deterioro del activo financiero, por los ajustes valorativos negativos previos, con cargo a las cuentas 696 ó 698.

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 133.