



---

## SUMARIO

---

(Continuación del fascículo 1 de 3)

### 1. Disposiciones generales

PÁGINA

#### CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA

Resolución de 2 de octubre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades asimiladas.

114

Número formado por tres fascículos

Martes, 12 de enero de 2010

Año XXXII

Número 6 (2 de 3)

Edita: Servicio de Publicaciones y BOJA  
CONSEJERÍA DE LA PRESIDENCIA  
Secretaría General Técnica.  
Dirección: Apartado Oficial Sucursal núm. 11. Bellavista.  
41014 SEVILLA  
Talleres: Servicio de Publicaciones y BOJA



Teléfono: 95 503 48 00\*  
Fax: 95 503 48 05  
Depósito Legal: SE 410 - 1979  
ISSN: 0212 - 5803  
Formato: UNE A4

## 1. Disposiciones generales

### CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA

*RESOLUCIÓN de 2 de octubre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades asimiladas.*

La Intervención General de la Junta de Andalucía, como centro directivo de la contabilidad pública de la Junta de Andalucía, ha considerado necesario acometer la elaboración y aprobación de un nuevo Plan General de Contabilidad aplicable a las entidades empresariales del sector público andaluz no sujetas al Plan General de Contabilidad Pública de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Organismos Autónomos de carácter administrativo, aprobado por la Orden de 31 de enero de 1997.

El Plan General de Contabilidad Pública, en su disposición adicional primera, establecía que las entidades referidas en el artículo 6 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía constituirían sus estados contables conforme al Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas privadas, Plan aprobado por el Real Decreto 1643/1990. Sin embargo, la necesidad de que existiera homogeneidad en el tratamiento contable de datos y en la presentación de los estados financieros entre los diferentes tipos de entidades que integraban el sector público empresarial andaluz, llevó a aprobar una adaptación del Plan aplicable a las empresas privadas, promulgándose el Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas de la Junta de Andalucía, aprobado por Resolución de 4 de marzo de 2002 de la Intervención General de la Junta de Andalucía.

Recientemente, el Plan de 1990, que había servido de marco de referencia para la elaboración de la adaptación sectorial mencionada, ha sido derogado y sustituido por un nuevo Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en virtud de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Esta situación ha provocado la necesidad de adecuar el actual Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles y Entidades de Derecho Público de la Junta de Andalucía, aprobado en 2002, al nuevo marco mercantil y contable, elaborándose un nuevo texto que sustituirá al hasta ahora vigente.

El mencionado artículo 6 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, califica como empresas de la Junta de Andalucía a las entidades de derecho público con personalidad jurídica, que por Ley hayan de ajustar sus actividades al ordenamiento jurídico privado y a las sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación, directa o indirecta, de la Administración de la Junta de Andalucía o de sus Organismos autónomos y demás entidades de derecho público.

Esta clasificación ha sido modificada por la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, al denominar sociedades mercantiles del sector público andaluz a las hasta entonces denominadas sociedades mercantiles y al incluir una nueva tipología de entidades instrumentales, denominadas agencias públicas empresariales.

La propia Ley 9/2007, en su disposición transitoria única, establece un plazo de tres años para que las entidades de derecho público del artículo 6.1.b) de la Ley General de la Hacienda

Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, se adapten a las previsiones contenidas en la misma, rigiéndose en tanto por la normativa vigente a la entrada en vigor de esta Ley.

En consecuencia, y en tanto no se cumpla el plazo de adaptación antes mencionado, hemos de entender como empresas de la Junta de Andalucía a las sociedades mercantiles, a las agencias públicas empresariales y a las entidades de derecho público del citado artículo 6.1.b) de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, aún no adecuadas al régimen previsto en la Ley de Administración de la Junta de Andalucía.

Con carácter previo a la realización de este Plan General de Contabilidad, la Intervención General de la Junta de Andalucía ha realizado un análisis de la tipología de las operaciones que llevan a cabo las empresas públicas de la Junta de Andalucía, con el objeto de dar respuesta a la problemática planteada en la contabilización de dichas operaciones.

El análisis efectuado llevó a identificar qué partes del Plan General de Contabilidad de 2007 debían ser, o no, mantenidas sin alteración en el plan adaptado a las empresas de la Junta de Andalucía y, en particular, qué normas de registro y valoración debían ser modificadas o redactadas ex novo para dar respuesta contable a la casuística existente, respetando siempre el espíritu de la norma estatal. Asimismo, se llegó a la conclusión de que la realidad económico-financiera y las actividades llevadas a cabo, tanto por las entidades de derecho público como por las sociedades mercantiles del sector público andaluz y por las agencias públicas empresariales, no justifica la aprobación de planes de contabilidad diferentes en función de la naturaleza jurídica y clasificación que pueden adoptar estos entes instrumentales de la Junta de Andalucía. En consecuencia, al igual que en la regulación anterior, se ha decidido la realización de un solo Plan General para todas estas entidades.

Por otra parte, existe una nueva categoría de entidad instrumental, denominada agencia de régimen especial, que ha sido introducida por la Ley de Administración de la Junta de Andalucía. Estas agencias de régimen especial se rigen por el Derecho Privado, excepto en las cuestiones relacionadas con la formación de la voluntad de sus órganos y con el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados en las disposiciones que les sean de aplicación. Asimismo, la Ley de Administración de la Junta de Andalucía prevé que se les puedan atribuir funciones propias de las agencias públicas empresariales, lo que supondría su consideración como entes instrumentales susceptibles de aplicar este Plan General de Contabilidad.

El artículo 89 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, al referirse a la Intervención General de la Junta de Andalucía como centro directivo de la contabilidad pública de la Comunidad, establece, en su apartado c), que le corresponde a ésta aprobar los planes parciales o especiales de contabilidad.

En su virtud, y en uso de las atribuciones que me han sido conferidas,

#### D I S P O N G O

Primero. Aprobación.

Aprobar el Plan General de Contabilidad de las empresas de la Junta de Andalucía cuyo texto se inserta a continuación de la presente Resolución.

Segundo. Ámbito de aplicación.

El presente Plan será de aplicación obligatoria para las sociedades mercantiles del sector público andaluz, las agencias

públicas empresariales y las entidades de derecho público a las que se refiere el apartado b) del artículo 6.1 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en los términos de la disposición final primera de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del Plan y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto los referidos al subgrupo 42 y en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Asimismo, será de aplicación a las agencias de régimen especial cuando resulte adecuado a la realidad económico-financiera de las operaciones que realicen y así se acuerde por Resolución de la Intervención General de la Junta de Andalucía.

Tercero. Contenido de la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2009.

En la memoria de las primeras cuentas anuales que se formulen en aplicación de este Plan se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición al nuevo Plan Contable», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y el actual, así como la cuantificación del impacto que produzca la variación.

Cuarto. Derogación.

Dejar sin efecto la Resolución de 4 de marzo de 2002, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad aplicable a las Sociedades Mercantiles y Entidades de Derecho Público referidas en los apartados a) y b) del artículo 6.1 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Quinto. Efectos de la Resolución

La presente Resolución producirá sus efectos a partir del día siguiente a la fecha de su publicación en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía, aplicándose, no obstante, a las operaciones realizadas a partir del 1 de enero de 2009 por las entidades instrumentales sujetas a este Plan General de Contabilidad.

Sevilla, 2 de octubre de 2009.- El Interventor General, Manuel Gómez Martínez.

## PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES DEL SECTOR PÚBLICO ANDALUZ, DE LAS AGENCIAS PÚBLICAS EMPRESARIALES Y DE LAS ENTIDADES ASIMILADAS

### INTRODUCCIÓN

#### I. Consideraciones previas

El Plan General de Contabilidad Pública de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Organismos Autónomos de carácter administrativo, aprobado por Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 31 de enero de 1997 es de aplicación obligatoria a las Consejerías de la Junta de Andalucía y sus organismos autónomos de carácter administrativo, en la actualidad agencias administrativas.

El apartado II de la Introducción del citado Plan menciona las demás entidades que, conforme a la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, quedan sometidas al régimen de la contabilidad pública esto es, los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, las instituciones y empresas de la Junta de Andalucía.

Los organismos comerciales, industriales, financieros o análogos, no contemplados actualmente por la Ley de la Administración de la Junta de Andalucía (LAJA), tampoco llegaron a existir en el sector público autonómico en el momento de elaboración del Plan de Contabilidad Pública de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Organismos Autónomos de carácter administrativo, por lo que no fue necesario contemplar su singularidad en la aplicación del mismo.

Por lo que respecta a las instituciones y empresas de la Junta de Andalucía que no tengan la condición de sociedad mercantil, continúa diciendo el Plan de Contabilidad Pública, podrá procederse por la Intervención General de la Junta de Andalucía, a la elaboración de Planes parciales que aborden la problemática específica de tales entidades.

Concretando lo anterior la Disposición Adicional Primera de la Orden de la Consejería de Economía y Hacienda de 31 de enero de 1997 aprobatoria del Plan, sobre el régimen aplicable a las empresas de la Junta de Andalucía, establece que las entidades referidas en el artículo 6 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, constituirán sus estados contables conforme al Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

Por su parte, el artículo 89.c) de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía al referirse a la Intervención General como centro directivo de la contabilidad pública de la Comunidad Autónoma establece que le corresponde a ésta aprobar los planes parciales o especiales de contabilidad.

Visto lo anterior se consideró necesario proceder a la adaptación del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, a las empresas de la Junta de Andalucía. Ello se produjo con la aprobación del Plan General de Contabilidad aplicable a las Sociedades Mercantiles y Entidades de Derecho Público referidas en los apartados b) del Artículo 6.1 de la Ley General de la Hacienda de la Comunidad Autónoma de Andalucía, por Resolución de 4 de marzo de 2002 de la Intervención General.

Este Plan General ha sido de aplicación desde el ejercicio 2002 hasta el ejercicio 2007. A partir de ese momento la situación cambia con la aprobación de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Esta norma introdujo en el Código de Comercio, y en la Ley de Sociedades Anónimas las modificaciones imprescindibles para avanzar en el proceso de convergencia internacional en materia contable.

Consecuencia directa de la Ley 16/2007 ha sido la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la derogación del aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.

El Plan de 1990, como se ha dicho, fue punto de partida del Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles y Entidades de Derecho Público de la Junta de Andalucía, aprobado por Resolución de 4 de marzo de 2002. Esta circunstancia unida a los profundos cambios introducidos por la nueva regulación en criterios y normas de valoración y en los modelos de cuentas anuales deviene en la inaplicación, a partir del ejercicio 2008, del citado Plan de empresas de la Junta. En este sentido, la Intervención General cursó por escrito instrucciones a las empresas afectadas para que, hasta la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas de la Junta de Andalucía, desde el 1 de enero de 2008 aplicaran el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007 y el Plan General de Contabilidad aplicable a las Sociedades Mercantiles y a las Entidades de Derecho Público de la Junta de Andalucía en lo que no se opusiera al anterior.

Por todo lo dicho, se ha hecho necesario elaborar el presente texto para que sustituya al hasta ahora vigente, y se adapte al nuevo marco mercantil y contable.

## II. Contenido del Plan

1. El presente Plan será de aplicación obligatoria para las sociedades mercantiles del sector público andaluz, las agencias públicas empresariales y las entidades de derecho público a que se refiere el apartado b) del artículo 6.1 de la Ley General de la Hacienda Pública de la Comunidad Autónoma de Andalucía, entendidos de conformidad con la disposición final primera de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.

Asimismo, será de aplicación a las agencias de régimen especial cuando resulte adecuado a la realidad económico-financiera de las operaciones que realicen y así se acuerde por resolución de la Intervención General de la Junta de Andalucía.

2. Dos elementos esenciales han informado la elaboración de esta norma. Por un lado, el respeto al espíritu del Plan Estatal, inspirado a su vez en las disposiciones de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y que se manifiesta en el carácter prevalente del fondo sobre la forma, debiendo atenderse a la verdadera naturaleza económica de las operaciones al realizar los asientos contables. Por otro lado, la pretensión de dar respuesta a la problemática planteada por las operaciones económicas propias de las empresas de la Junta de Andalucía.

3. Al igual que el Plan que sirve de base para la adaptación, su estructura consta de cinco partes:

- Marco conceptual.
- Normas de registro y valoración.
- Cuentas anuales.
- Cuadro de cuentas.
- Definiciones y relaciones contables.

4. La primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales. No contiene modificaciones respecto del texto base, salvo en su apartado 7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Se incluye como letra b) la legislación autonómica de carácter mercantil y contable y, con la letra d) el Plan General de Contabilidad aplicable a Empresas de la Junta de Andalucía.

5. La elaboración de este Plan contable ha respetado en general los principios, normas y conceptos básicos del Plan General de Contabilidad de 16 de noviembre de 2007. No obstante, la segunda parte, normas de registro y valoración presenta modificaciones relevantes con respecto a aquél, teniendo su justificación en el carácter especial de los sujetos a los que se dirige. En las empresas públicas del sector autonómico andaluz se dan dos elementos esenciales que las distinguen y configuran. Por un lado, el especial control que sobre ellas ejerce de forma directa o indirecta la Junta de Andalucía y, por otro, la estructura de sus fuentes de financiación, entre las cuales son mayoritarias las que, bajo diversas formas, tienen su origen en el Presupuesto de la Comunidad Autónoma.

Estos elementos distintivos se concretan en la realización de operaciones propias y especiales cuyo registro y valoración regula esta parte del Plan. La tipología y características de las mismas se puso de manifiesto en los procedimientos previos a la redacción de esta norma que incluyeron, entre otros, visitas y realización de encuestas a las empresas y la cumplimentación por aquellas de cuestionarios elaborados para identificar y definir sus actuaciones.

Se han introducido tres nuevas normas de registro y valoración y se ha modificado sustancialmente la norma relativa a subvenciones. Las nuevas normas son:

- 8.ª Bienes adscritos o cedidos.
- 19.ª Derechos de cobro sobre órganos de la Junta de Andalucía sometidos al régimen de Contabilidad Presupuestaria
- 21.ª Fondos recibidos de la Junta de Andalucía.

La norma 8.ª, dedicada al registro y valoración de los bienes adscritos o cedidos tiene su razón de ser en la profusión con que se da en las empresas públicas esta forma de ejercer control sobre elementos de inmovilizado, poco frecuente por otra parte, en el resto de entes empresariales. Se entiende por bienes adscritos o cedidos aquellos que se transfieren a la entidad o por la entidad para su gestión, mantenimiento, puesta en valor o explotación, de forma que si los bienes no son utilizados para la finalidad prevista deberán ser objeto de devolución a la entidad aportante de los mismos. La norma en la contabilidad de la cesionaria trata al elemento cedido por su naturaleza o como inmovilizado intangible en función de la duración de la cesión y de las condiciones pactadas de la misma. Regula asimismo, la contrapartida contable y los criterios de amortización.

La norma 19.ª, dedicada a los derechos de cobro sobre órganos de la Junta de Andalucía sometidos al régimen de Contabilidad Presupuestaria, disciplina el tratamiento y valoración contable que debe darse a la que, con frecuencia, representa la partida del activo de mayor importancia relativa en el balance de las empresas de la Junta de Andalucía. La norma desarrolla tres aspectos. Primero, establece determinadas reglas que permiten conciliar las posibles diferencias en las partidas a cobrar entre los registros contables públicos y los propios de las empresas. En segundo y tercer lugar establece que los derechos de cobro sobre la Junta de Andalucía no serán objeto de corrección valorativa por deterioros, ni serán actualizados a coste amortizado.

La norma 20.ª, dedicada a regular el registro y valoración de las subvenciones, transferencias, donaciones y legados reproduce y amplía la norma 18 del Plan Estatal en dos aspectos. Por una parte, al tratamiento contable de las subvenciones recibidas añade el de las concedidas. Por otra, desarrolla los criterios para la calificación de la subvención como reintegrable o no reintegrable.

Las normas de creación de un número importante de empresas públicas contemplan el ejercicio de competencias propias para la concesión a terceros de subvenciones. Este aspecto debe, por tanto, ser regulado.

Las subvenciones son para una parte importante de empresas públicas la principal fuente de recursos financieros y su registro en el neto patrimonial, pasivo o cuenta de resultados dependerá de su calificación como reintegrable o no reintegrable. Éste carácter dependerá del cumplimiento efectivo de las condiciones de concesión, entendiéndose por éstas las asociadas al disfrute de la subvención, donación o legado, de tal modo que si no se cumplen, darían lugar al reintegro de los mismos.

La norma 21.ª es la que, dada su importancia, tiene un mayor desarrollo. Se redacta con el ánimo de resolver aquellas situaciones y operaciones propias de la actividad de las empresas públicas de la Junta de Andalucía que presentan un tratamiento no homogéneo por parte de éstas o inadecuado en ocasiones y pretende asegurar además, el respeto al espíritu que informa la nueva regulación contable española y comunitaria. Así la norma comienza diciendo que «en su contabilización deberá atenderse al fondo económico y no sólo jurídico de las operaciones». Bajo esta premisa establece la siguiente clasificación de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía:

a) Fondos recibidos en concepto de aportaciones de capital social, fondo social o préstamo.

b) Fondos destinados a financiar el presupuesto de explotación de la entidad.

c) Fondos destinados a la adquisición de inmovilizado que formará parte de la estructura fija de la entidad.

d) Fondos recibidos para la financiación de actividades o programas concretos ejecutados por la entidad para la Junta de Andalucía y que han sido especificados por el órgano concedente. A su vez incluye la intermediación en la construcción de infraestructuras para la administración de la Junta de Andalucía o en la entrega de subvenciones a beneficiarios finales.

e) Fondos destinados a financiar actividades realizadas por la entidad, que no puedan incluirse en las categorías anteriores.

En la redacción de esta norma se han tenido especialmente en cuenta los criterios del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). En especial, los manifestados en la contestación a consulta de 11 de marzo de 2009 sobre dos cuestiones: alcance y significado del concepto de actividades de interés público o general y como consecuencia tratamiento contable los diversos tipos de subvenciones.

En este sentido, la norma define las operaciones ajenas al interés público o general como aquellas formalizadas por empresas a las que sea de aplicación este Plan, consideradas de mercado por realizarse en concurrencia con el sector privado. La existencia o no del interés general en las operaciones cubiertas con los fondos referidos en las letras b), c) y e) anteriores, condicionará su tratamiento contable, ya sea como aportaciones de socios, subvenciones, o ingresos.

6. La tercera parte del Plan se dedica a regular la elaboración de las cuentas anuales y sus modelos normalizados. Los documentos que las integran son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Este Plan, a diferencia del estatal, no contempla los modelos abreviados de cuentas anuales. Todas las empresas públicas a las que resulte de aplicación este texto deben elaborar sus cuentas en modelos normales. El volumen de sus estados financieros y su condición de pertenecientes al sector público justifican esta decisión.

En las normas de elaboración del balance se contempla la creación o modificación de nuevos epígrafes, subagrupaciones y partidas para resaltar la singularidad de aquellos activos, pasivos y netos que tengan su origen en las relaciones económicas de la entidad con la Junta de Andalucía. En concreto, los epígrafes A.VII del activo no corriente y el B.III del activo corriente para recoger los derechos de cobro sobre la Junta de Andalucía, a largo y corto plazo respectivamente. La subagrupación del patrimonio neto A-3.1 «Subvenciones, transferencias, donaciones y legados procedentes de la Junta de Andalucía» para registrar los fondos aportados por la Junta de Andalucía, que deban en su momento imputarse a resultados y en tanto lo sean. Las deudas a corto plazo que mantenga la entidad con la Junta de Andalucía figurarán en el epígrafe C.V del pasivo del balance «Relaciones con la Junta de Andalucía» y en el epígrafe B.VI en el pasivo no corriente, con la denominación «Deudas con la Junta de Andalucía no corrientes». Se crea, por último, la partida del inmovilizado intangible A).I 6. Derechos de uso derivados de cesiones y adscripciones de la Junta de Andalucía, para registrar las operaciones procedentes de la aplicación de la norma de bienes adscritos o cedidos.

Al modelo de Pérdidas y Ganancias se añade la partida 1.a) «Ventas y prestaciones de servicios a la Junta de Andalucía», para recoger los importes correspondientes a servicios prestados a la Junta de Andalucía en el ejercicio del objeto principal de la actividad de la entidad. Dentro de «Otros ingresos de explotación se añade 5.c «Transferencias de financiación de explotación incorporadas al resultado del ejercicio» (cuenta

742). Includo en la partida «Imputación de subvenciones y transferencias de inmovilizado no financiero y otras» se añaden las letras a) y b), «Subvenciones procedentes de la Junta de Andalucía» y «Transferencias procedentes de la Junta de Andalucía» (cuentas 744 y 745). En la partida A)12 se añade la letra c, «Imputación de transferencias, subvenciones, donaciones y legados de carácter financiero» (cuenta 765).

En las normas de elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto se prevé un tratamiento diferenciado de los importes relativos a los ingresos imputados directamente al patrimonio neto procedentes de subvenciones, transferencias, donaciones y legados concedidas por la Junta de Andalucía, así como las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias, de tal modo que deben mostrarse de forma separada a las que procedan de otras entidades.

En las normas de elaboración del estado de flujos de efectivo se contempla que, aunque la variación del flujo de efectivo ocasionada por actividades de explotación se muestra por su importe neto, los flujos de efectivo correspondientes a operaciones de intermediación con la Junta de Andalucía y los percibidos por operaciones de explotación, intereses, dividendos e impuestos sobre beneficios, deben ser mostrados separadamente. A estos efectos se añaden los siguientes conceptos:

a) Los cobros por operaciones de explotación con la Junta de Andalucía,

b) y c) Los flujos de efectivo por operaciones de intermediación.

Al modelo de la memoria, en el apartado 1. «Actividad de la entidad», donde se describe el objeto social de la entidad y la actividad o actividades a que se dedique, se añade la obligación de recoger la normativa fundacional y vínculo de conexión con la Junta de Andalucía. En el apartado 4. Normas de registro y valoración donde se indican los criterios contables aplicados se añaden los de las partidas de fondos recibidos de la Junta de Andalucía, indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados y los de las operaciones de intermediación, indicando el criterio empleado para su clasificación como tales. En el apartado 5. Inmovilizado material, y el 7. Inmovilizado intangible se añade la obligación de informar sobre determinados aspectos de las inversiones en bienes cedidos o adscritos por terceros o cedidos o adscritos a terceros por parte de la entidad, y sobre aquellos bienes que por cualquier circunstancia no se encuentran reconocidos en el inmovilizado pero que son utilizados de forma duradera en virtud de convenios de prestación de servicios, encomiendas de gestión o explotación o similares. En el apartado 9 dedicado a informar sobre instrumentos financieros se incluye en el 9.2.3.d.f. «Importe de los saldos mantenidos en cuentas abiertas en entidades de crédito» y se detalla el contenido mínimo y desglose que debe recoger.

Se incluye un apartado, el 19, denominado «Fondos recibidos de la Junta de Andalucía». En él se debe informar sobre la financiación recibida de la Junta de Andalucía incluida en el alcance de la norma de registro y valoración 21, tomando en consideración las categorías económicas establecidas en ella. La información se suministra apoyada en sendos cuadros con contenido presupuestario, para vincular los diferentes fondos recibidos por la empresa con su origen en el Presupuesto de la Junta de Andalucía, con detalle de los saldos cobrados y a cobrar a fin de ejercicio y con la situación de las obligaciones de la entidad con la administración autonómica. Adicionalmente, se debe informar sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a la concesión de los fondos y sobre la relevancia de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía en los resultados y el patrimonio neto de la empresa. El apartado 20 se dedica a detallar la información a suministrar sobre las operaciones de intermediación que realice la entidad para la Junta.

En el apartado de las normas de elaboración de las cuentas anuales dedicado a partes vinculadas, se define el perímetro de entidades relacionadas sobre las que debe informarse en memoria y se determinan los supuestos de exención. Ello dependerá de que existan o no indicios de influencia, definida en la norma, entre las entidades vinculadas.

7. En la cuarta parte del Plan se recoge el cuadro de cuentas. Los grupos de cuentas y las cuentas son prácticamente coincidentes con las del Plan Estatal. Se han añadido las cuentas necesarias para registrar, básicamente, las operaciones de financiación con origen en la Junta de Andalucía y el resto de relaciones y situaciones económicas entre las empresas y la Junta. A destacar las siguientes:

- 117. Aportaciones de la Junta de Andalucía
- 130. Subvenciones y transferencias de la Junta de Andalucía
- 182. Anticipos recibidos de la Junta de Andalucía a largo plazo
- 207. Derechos de uso derivados de cesiones y adscripciones
- 2807. Amortización acumulada de derechos de uso derivados de cesiones y adscripciones
- 2907. Deterioro de valor de derechos de uso derivados de cesiones y adscripciones
- 334. Servicios prestados a la Junta de Andalucía en curso
- 412. Acreedores por subvenciones asignadas en intermediación
- 413. Acreedores por intermediación en la construcción de infraestructura
- 414. Acreedores por subvenciones, donaciones y legados concedidos
- 420. Junta de Andalucía deudora por actuaciones especificadas
- 421. Junta de Andalucía deudora por subvenciones y transferencias concedidas
- 422. Junta de Andalucía deudora por intermediación en la entrega de subvenciones
- 423. Junta de Andalucía deudora por la liquidación en la tramitación de subvenciones
- 424. Junta de Andalucía, deudora por intermediación en la construcción de infraestructura
- 427. Junta de Andalucía acreedora por la liquidación en la tramitación de subvenciones
- 428. Anticipos recibidos de la Junta de Andalucía
- 429. Junta de Andalucía acreedora por aportaciones a reintegrar y otros conceptos
- 550. Cuenta corriente en la intermediación de subvenciones
- 657. Subvenciones, donaciones y legados concedidos
- 707. Ventas y prestación de servicios a la Junta de Andalucía
- 7070. Prestación de servicios a la Junta de Andalucía por actuaciones especificadas
- 7071. Prestación de servicios de intermediación
- 714. Variación de existencias de servicios prestados a la Junta de Andalucía en curso
- 743. Subvenciones de la Junta de Andalucía
- 744. Subvenciones de capital de la Junta de Andalucía transferidas al resultado del ejercicio
- 745. Transferencias de capital de la Junta de Andalucía imputadas al resultado del ejercicio
- 79545. Exceso de provisión por concesión de subvenciones
- 840. Transferencias de subvenciones y transferencias de la Junta de Andalucía
  - 8403. Transferencias de subvenciones de la Junta de Andalucía
  - 8404. Transferencias de subvenciones de capital de la Junta de Andalucía.
  - 8405. Transferencias de transferencias de transferencias de capital de la Junta de Andalucía

841. Transferencias de subvenciones, transferencias, donaciones y legados de capital

940. Ingresos de subvenciones y transferencias de la Junta de Andalucía

9403. Ingresos de subvenciones de la Junta de Andalucía

9404. Ingresos de subvenciones de capital de la Junta de Andalucía

9405. Ingresos de transferencias de capital de la Junta de Andalucía

941. Ingresos de subvenciones, transferencias, donaciones y legados de capital

942. Ingresos de otras subvenciones, transferencias, donaciones y legados.

8. La quinta parte se dedica a las definiciones y relaciones contables. Los grupos, subgrupos y cuentas son definidos según el contenido y las características de las operaciones que en ellos se representan. En particular, son de destacar por sus diferencias con el Plan Estatal, las definiciones de las cuentas recogidas en el punto 7 anterior, creadas para registrar operaciones y hechos económicos típicos de las empresas públicas de la Junta de Andalucía.

Las relaciones contables describen, sin agotarlos, los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas.

9. Tal y como dispone la resolución que aprueba este plan, la numeración y denominación de las cuentas recogidas en la cuarta parte y los movimientos contables recogidos en la quinta parte, sólo tendrán carácter vinculante en la medida en que contengan criterios de registro o valoración o se refieran al subgrupo 42. No obstante, es aconsejable que los cambios que se operen en virtud de esta facultad utilicen denominaciones y numeraciones similares a las aconsejadas, con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales en los modelos obligatorios.

## PRIMERA PARTE

### MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

#### 1.º Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de una entidad comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad.

Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, de conformidad con las disposiciones legales.

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

Cuando se considere que el cumplimiento de los requisitos, principios y criterios contables incluidos en este Plan General de Contabilidad no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrarán en la memoria 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 impropio 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 General de Contabilidad, lo hará con independencia del grupo de empresas al que pueda pertenecer, sin perjuicio de las normas particulares recogidas en la segunda parte de este Plan y de los desgloses informativos que deban incorporarse en las cuentas anuales.

## 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 económicas, 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 los riesgos a los que se enfrenta la entidad.

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 en el tiempo como a las de diferentes entidades en el mismo momento y para el mismo período de tiempo, debe permitir contrastar la situación y rentabilidad 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 económicas, la contabilidad y las finanzas empresariales, los usuarios de las cuentas anuales, mediante un examen diligente de la información suministrada, puedan formarse juicios que les faciliten la toma de decisiones.

## 3.º Principios contables

La contabilidad de la entidad 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. Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la entidad 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 General de Contabilidad, la entidad aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendientes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el 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.

Asimismo, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios 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 ejercicio se salda con beneficio como con pérdida.

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 de la entidad.

## 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, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

2. Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. 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, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados 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 pérdidas y ganancias o, en su caso, directamente en el estado de cambios en el patrimonio neto, 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 aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios.

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, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales.

Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en cuyo caso se presentarán en el estado de cambios en el patrimonio neto, de acuerdo con lo previsto en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad o en una norma que lo desarrolle.

#### 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, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, 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 General de Contabilidad.

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 que incorporen beneficios o rendimientos económicos 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 beneficios o rendimientos económicos para la entidad en el futuro, 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 beneficios o rendimientos económicos futuros, 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 valoración relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.

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 período 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, la cantidad de efectivo y otros activos líquidos equivalentes que se espere entregar para liquidar una deuda en el curso normal del negocio.

##### 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 del negocio, 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 del negocio, 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 del negocio 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.

### 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 pérdidas y ganancias, 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 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 el activo se espera que 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.

## 7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

Se considerarán principios y normas de contabilidad generalmente aceptados los establecidos en:

- a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.
- b) La legislación autonómica de carácter mercantil y contable.
- c) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.
- d) El Plan General de Contabilidad aplicable a Empresas de la Junta de Andalucía.
- e) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- f) la demás legislación española que sea específicamente aplicable.

## SEGUNDA PARTE

### NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

#### 1.ª 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 que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

#### 2.ª Inmovilizado material

Se entiende por inmovilizado material aquellos elementos del activo tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, empleados por la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos y cuya vida útil estimada sea superior a un año.

##### 1. 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.

##### 1.1. 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.

##### 1.2. Coste de producción.

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos 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.

##### 1.3. Permutas.

A efectos de este Plan General de Contabilidad, 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.

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 reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

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.

##### 1.4. Aportaciones de capital no dinerarias.

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes.

Para el aportante de dichos bienes se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

## 2. 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.

### 2.1. 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.

### 2.2. Deterioro del valor.

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.

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

Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

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 generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

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.

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 pérdidas y ganancias. 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.

## 3. Baja.

Los elementos del inmovilizado material 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.

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 pérdidas y ganancias 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 instrumentos financieros.

### 3.ª 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 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

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) 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.

h) 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.ª Inversiones inmobiliarias

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

#### 5.ª Inmovilizado intangible

Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, empleados por la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos y cuya vida útil estimada sea superior a un año.

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.

##### 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 entradas de flujos netos de efectivo 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.ª 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. 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, de la rentabilidad económico-comercial o de su potencialidad de servicio para 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, la rentabilidad económico-comercial del proyecto, o de su potencialidad de servicio para 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 o la rentabilidad económico-comercial del proyecto o de su potencialidad de servicio para la entidad, 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 ad-

quisición 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 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 2.2 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 clasificación 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 pérdidas y ganancias 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 empresas 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 pérdidas y ganancias, 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 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

#### 8.ª Bienes adscritos o cedidos

Se entiende por bienes adscritos o cedidos aquellos que se transfieren a la entidad o por la entidad para su gestión, mantenimiento, puesta en valor o explotación, de forma que si los bienes no son utilizados para la finalidad prevista deberán ser objeto de devolución a la entidad aportante de los mismos.

##### 1. Contabilidad de la entidad cesionaria.

En aquellas cesiones en las que atendiendo a las condiciones económicas del acuerdo se deduzca que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien cedido, la entidad cesionaria registrará un activo según su naturaleza que se valorará por su valor razonable.

Para la determinación del valor razonable se atenderá, salvo evidencia en contrario, al otorgado en el documento de cesión o adscripción por un tercero que tenga la condición de Administración Pública.

En aquellos casos en los que el plazo de la cesión no cubra la mayor parte de la vida económica del activo, la entidad cesionaria registrará un activo intangible representativo del derecho de uso del bien recibido que se valorará por el menor importe entre el valor razonable del derecho de uso y el que se desprende del documento de cesión. No obstante las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo 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 acuerdo de cesión cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

De no existir contraprestación o ser esta inferior al valor razonable del activo recibido, la contrapartida se registrará y valorará atendiendo a lo dispuesto en la norma 20.ª de subvenciones, transferencias, donaciones y legados, en su apartado 1, si el aportante del bien fuese la entidad pública dominante o un tercero distinto de socios o propietarios y, en su apartado 2 si el aportante fuese otro socio o propietario.

El activo se amortizará atendiendo a su depreciación durante el plazo de cesión o adscripción. Si dicho plazo fuera superior a la vida útil del activo, este deberá amortizarse durante la duración de su vida útil.

La entidad aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia de la adscripción o cesión, los criterios de deterioro o baja que les corresponda según su naturaleza.

##### 2. Contabilidad de la entidad que cede.

En aquellas cesiones en las que atendiendo a las condiciones económicas del acuerdo se deduzca que se transfieren los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien cedido, la entidad que cede dará de baja el activo cedido o adscrito por su valor contable.

De no existir contraprestación o ser esta inferior al valor contable del activo entregado, la contrapartida se registrará y valorará atendiendo a lo dispuesto en la norma 20.ª de subvenciones, transferencias, donaciones y legados, en su apartado 3.

La reversión, en su caso, supondrá el reconocimiento del activo de acuerdo con su naturaleza, que se valorará por el menor importe, en la fecha en que tenga lugar la reversión, entre su valor contable anterior a su cesión o adscripción, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse cedido o

adscrito, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza.

En aquellos casos en los que el plazo de la cesión no cubra la mayor parte de la vida económica del activo, la entidad cedente continuará presentando y valorando los activos cedidos en el balance según su naturaleza.

#### 9.ª Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, 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 calificadas 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 pérdidas y ganancias 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 3 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias.

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 pérdidas y ganancias 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 9.<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, dividendos a cobrar y desembolsos exigidos sobre instrumentos de patrimonio propio.

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, y

- 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.

c) Instrumentos de patrimonio propio: todos los instrumentos financieros que se incluyen dentro de los fondos propios, tal como las acciones ordinarias emitidas.

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 suponga un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero, o a intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente favorables.

También se clasificará como un activo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, siempre que:

a) Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.

b) Si es un derivado, pueda ser o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de instrumentos de patrimonio propio de la entidad; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio pro-

pio, aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

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 la cuenta de pérdidas y ganancias.

5. Inversiones en el patrimonio de empresas 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 pérdidas y ganancias, 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 pérdidas y ganancias. 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 pérdidas y ganancias, 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias del ejercicio.

2.4. Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En esta categoría se incluirán los activos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 5.1 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 14.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.

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

### 2.4.1. 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 empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma 12.<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 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, el criterio incluido en el apartado 2.1 contenido en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como 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 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 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 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 empresa participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. En la determinación de ese valor, y siempre que la 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 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 pérdidas y ganancias. 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 empresa, previa a su calificación como 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 pérdidas y ganancias, 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 pérdidas y ganancias.

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 pérdidas y ganancias.

#### 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 pérdidas y ganancias.

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 pérdidas y ganancias.

También se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias.

Si en ejercicios posteriores se incrementase el valor razonable, la corrección valorativa reconocida en ejercicios anteriores revertirá con abono a la cuenta de pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias 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 empresas 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 la cuenta de pérdidas y ganancias, a otras categorías, ni de éstas a aquéllas, salvo cuando proceda calificar al activo como inversión en el patrimonio de empresas 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 aquellas 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 pérdidas y ganancias 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 empresa 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 pérdidas y ganancias. 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 significa-

tiva 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, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuíbles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.

También se clasificará como un pasivo financiero, todo contrato que pueda ser o será, liquidado con los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, siempre que:

- a) Si no es un derivado, obligue o pueda obligar, a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio.
- b) Si es un derivado, pueda ser o será, liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad; a estos efectos no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio, aqué-

llos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

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 la cuenta de pérdidas y ganancias.

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.

Cuando a la entidad le sean concedidos préstamos subvencionados total o parcialmente, el valor razonable del pasivo registrado será igual al valor actual de los flujos de efectivo a pagar descontados al tipo de interés al que la entidad hubiera obtenido dicha financiación en condiciones de mercado. La diferencia entre el importe recibido del prestamista y el valor razonable así calculado se registrará atendiendo a lo establecido en la norma de valoración 20.<sup>a</sup> de subvenciones, transferencias, donaciones y legados.

##### 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 pérdidas y ganancias, 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 (por ejemplo, obligaciones y otros valores negociables emitidos cotizados que la entidad pueda comprar en el corto plazo en función de los cambios de valor).

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.

### 3.2.1 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 la cuenta de pérdidas y ganancias.

En esta categoría se incluirán los pasivos financieros híbridos a los que hace referencia el último párrafo del apartado 5.1 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 de la dirección según se define en la norma 14.<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.

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

### 3.3.1 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 la cuenta de pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias 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. Instrumentos de patrimonio propio.

Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la entidad que los emite una vez deducidos todos sus pasivos.

En el caso de que la entidad realice cualquier tipo de transacción con sus propios instrumentos de patrimonio, el importe de estos instrumentos se registrará en el patrimonio neto, como una variación de los fondos propios, y en ningún caso podrán ser reconocidos como activos financieros de la entidad ni se registrará resultado alguno en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Los gastos derivados de estas transacciones, incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios, y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos; publicidad; comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como menores reservas.

Los gastos derivados de una transacción de patrimonio propio, de la que se haya desistido o se haya abandonado, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### 5. Casos particulares.

#### 5.1. 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 la cuenta de pérdidas y ganancias.

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 la cuenta de pérdidas y ganancias. 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.

#### 5.2. Instrumentos financieros compuestos.

Un instrumento financiero compuesto es un instrumento financiero no derivado que incluye componentes de pasivo y de patrimonio simultáneamente.

Si la entidad hubiese emitido un instrumento financiero compuesto, reconocerá, valorará y presentará por separado sus componentes.

La entidad distribuirá el valor en libros inicial de acuerdo con los siguientes criterios que, salvo error, no será objeto de revisión posteriormente:

a) Asignará al componente de pasivo el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado el componente de patrimonio.

b) Asignará al componente de patrimonio la diferencia entre el importe inicial y el valor asignado al componente de pasivo.

c) En la misma proporción distribuirá los costes de transacción.

5.3. 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.

5.4. 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.

#### 5.5. 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias porque corresponda a ingresos devengados.

#### 5.6. 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 (debidamente remunerada) se considerará como un pago o cobro anticipado por el arrendamiento o prestación del servicio, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias 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.

#### 6. 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 pérdidas y ganancias, 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 pérdidas y ganancias (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 pérdidas y ganancias.

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 pérdidas y ganancias (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 pérdidas y ganancias 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 sociedades 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 pérdidas y ganancias 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 sociedades dependientes, multi-

grupo 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.ª 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 pérdidas y ganancias.

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 pérdidas y ganancias.

#### 12.ª 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 in-

mediata, 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias 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 la cuenta de pérdidas y ganancias, 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 participe 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 participe, 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.

13.<sup>a</sup> Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 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 prorrate 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 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, 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.

14.<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 del 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.

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 20.<sup>a</sup> relativa a subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se re conocerá 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 aquellas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de

la entidad, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, 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.

c) Inversiones en entidades dependientes, asociadas y negocios conjuntos, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

## 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, se tendrán en cuenta las siguientes excepciones:

a) 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, no se reconocerá un activo por impuesto diferido.

b) Cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por inversiones en empresas dependientes, asociadas o negocios conjuntos, sólo se reconocerá un activo por impuesto diferido si se espera que dicha diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias. 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 con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la entidad adquirida, sobre el coste de la combinación.

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 pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

En el caso de combinaciones de negocios, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la entidad adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, además de los ajustes indicados en el párrafo anterior, se deberá reducir, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio hasta el importe que hubiera sido contabilizado de haberse reconocido en la fecha de adquisición el mencionado activo por impuesto diferido. La reducción del importe en libros del fondo de comercio lucirá como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

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 pérdidas y ganancias 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.

## 15.<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.

#### 4. Ingresos por tributos.

En aquellos casos en los que por venir así establecido legalmente, la contraprestación recibida por la entidad consistiera en tributos recaudados por cuenta de la Administración de la Junta de Andalucía, el importe de la recaudación efectuada tendrá la consideración de ingresos por ventas o prestación de servicios.

No obstante lo anterior, si con carácter previo a la consideración como propios de dichos fondos fuese necesario realizar la liquidación ante el órgano correspondiente de la Junta de Andalucía y obtener la aprobación formal por parte de éste, la recaudación efectuada hasta el cumplimiento de dichas condiciones se contabilizará como un pasivo frente a la Junta de Andalucía. El importe que finalmente corresponda a la entidad se reconocerá como un ingreso por ventas o prestación de servicios.

### 16.ª 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.

### 17.ª 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. No serán objeto de esta norma las retribuciones basadas en instrumentos de patrimonio a que se refiere la siguiente norma.

#### 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 pérdidas y ganancias, 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 15.ª 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 reconocidos como gasto y se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de la siguiente forma:

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

b) Si se trata de derechos revocables, el gasto se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias por su valor actual.

#### 18.<sup>a</sup> Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Tendrán la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la entidad con instrumentos de patrimonio propio o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

##### 1. Reconocimiento.

La entidad reconocerá, por un lado, los bienes o servicios recibidos como un activo o como un gasto atendiendo a su naturaleza, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio, o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio.

Si la entidad tuviese la opción de hacer el pago con instrumentos de patrimonio o en efectivo, deberá reconocer un pasivo en la medida en que la entidad hubiera incurrido en una obligación presente de liquidar en efectivo o con otros activos; en caso contrario, reconocerá una partida de patrimonio neto. Si la opción corresponde al prestador o proveedor de bienes o servicios, la entidad registrará un instrumento financiero compuesto, que incluirá un componente de pasivo, por el derecho de la otra parte a exigir el pago en efectivo, y un componente de patrimonio neto, por el derecho a recibir la remuneración con instrumentos de patrimonio propio.

En las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados a lo largo del citado periodo.

##### 2. Valoración.

En las transacciones con los empleados que se liquiden con instrumentos de patrimonio, tanto los servicios prestados como el incremento en el patrimonio neto a reconocer se valorarán por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha del acuerdo de concesión.

Aquellas transacciones liquidadas con instrumentos de patrimonio que tengan como contrapartida bienes o servicios distintos de los prestados por los empleados se valorarán, si se puede estimar con fiabilidad, por el valor razonable de los bienes o servicios en la fecha en que se reciben. Si el valor razonable de los bienes o servicios recibidos no se puede estimar con fiabilidad, los bienes o servicios recibidos y el incremento en el patrimonio neto se valorarán al valor razonable de los instrumentos de patrimonio cedidos, referido a la fecha en que la entidad obtenga los bienes o la otra parte preste los servicios.

Una vez reconocidos los bienes y servicios recibidos, de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores, así como el correspondiente incremento en el patrimonio neto, no se realizarán ajustes adicionales al patrimonio neto tras la fecha de irrevocabilidad.

En las transacciones que se liquiden en efectivo, los bienes o servicios recibidos y el pasivo a reconocer se valorarán al valor razonable del pasivo, referido a la fecha en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

Posteriormente, y hasta su liquidación, el pasivo correspondiente se valorará por su valor razonable en la fecha de cierre de cada ejercicio, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier cambio de valoración ocurrido durante el ejercicio.

#### 19.<sup>a</sup> Derechos de cobro sobre órganos de la Junta de Andalucía sometidos al régimen de Contabilidad Presupuestaria

Los derechos de cobro por cualquier concepto de los que sea titular la entidad sobre órganos de la Junta de Andalucía sometidos al régimen de Contabilidad Presupuestaria se contabilizarán de acuerdo con las siguientes reglas:

1.º Los derechos de cobro por cualquier concepto que figuren a la fecha de elaboración del balance como obligaciones de pago reconocidas en los registros de la contabilidad presupuestaria de gastos de la Junta de Andalucía y así sea certificado por los representantes competentes de la Intervención General de la Junta de Andalucía, se registrarán por el importe con el que figuren certificados en las cuentas del subgrupo 42 que correspondan.

2.º Los derechos de cobro por cualquier concepto que, no constando a la fecha de elaboración del balance en la contabilidad presupuestaria de gastos como obligaciones de pago reconocidas por la Junta de Andalucía, sean expresamente reconocidos por quienes tengan atribuidas las competencias de ejecución y liquidación del presupuesto, originarias o delegadas, serán registrados en las cuentas del subgrupo 42 que correspondan siempre que se deriven, entre otras, de las siguientes situaciones:

- Relaciones de base contractual por la existencia de facturas conformadas, certificaciones de obra, certificados de recepción, etc.

- Subvenciones de justificación diferida por la existencia de resoluciones de concesión.

- Subvenciones de justificación previa por la existencia de certificado del órgano competente del cumplimiento del objeto por el beneficiario.

- Otras actuaciones en las que existan documentos que acrediten el nacimiento del derecho por la empresa afectada.

3.º Sin perjuicio de lo dispuesto en la norma 10ª relativa a instrumentos financieros, los derechos de cobro sobre la Junta de Andalucía no serán objeto de correcciones valorativas por deterioro.

4.º Los activos financieros a que se refiere esta norma no deben ser descontados.

5.º En todo caso la memoria de las Cuentas Anuales deberá informar expresamente de la composición del saldo de las cuentas señaladas y dará detalle de las circunstancias que afecten a los derechos registrados según el punto 2º de esta norma.

## 20.ª Subvenciones, transferencias, donaciones y legados

1. Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos de terceros distintos de socios y propietarios.

### 1.1. Reconocimiento.

Las subvenciones, transferencias, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, transferencia, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, transferencias, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la entidad hasta que adquieran la condición de no reintegrables.

A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, transferencia, donación o legado a favor de la entidad, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, transferencia, donación o legado.

En este sentido se considera que el cumplimiento efectivo de las condiciones de concesión de la subvención, transferencia, donación o legado se entiende referido al cumplimiento de las condiciones asociadas al disfrute de dicha subvención, transferencia, donación o legado, es decir aquellas que, si no se cumplen, darían lugar al reintegro de los mismos.

No obstante, si las bases reguladoras de la subvención, transferencia, donación o legado recogen la posibilidad de un reintegro parcial cuando se hayan cumplido parcialmente las condiciones, podría considerarse que la aportación es no reintegrable por la parte proporcional de la misma que corresponda a la parte cumplida de las condiciones por la entidad beneficiaria.

En aquellos casos en que la concesión de la subvención, transferencia, donación o legado exige, no sólo una actuación concreta de la entidad beneficiaria, sino también el mantenimiento de un determinado comportamiento por parte de ésta durante un número de años, se considerará que, siempre y cuando la entidad haya realizado la actuación concreta exigida, las condiciones de mantenimiento futuro se pueden presumir cumplidas, cuando en la fecha de formulación de las cuentas anuales se esté llevando a cabo el comportamiento exigido como condición y no existan dudas razonables de que la entidad no alterará el citado comportamiento en el periodo fijado.

### 1.2. Valoración.

Las subvenciones, transferencias, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en espe-

cie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

### 1.3. Criterios de imputación a resultados.

La imputación a resultados de las subvenciones, transferencias, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, transferencia, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, transferencia, 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 en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, transferencias, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

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

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

- 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.

- 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.

- Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

- 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.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Cuando el cumplimiento de los requisitos para considerar no reintegrable una subvención, transferencia, donación o legado se producen en un ejercicio posterior al devengo de los gastos derivados de la misma, como norma general, el importe de la subvención, transferencia, donación o legado correspondiente a estos gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en el que se cumplan las condiciones para su registro. En aquellos casos en los que la subvención, transferencia, donación o legado financie parte de un activo, y en el momento de registro de la misma como ingreso de patrimonio neto el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, la subvención, transferencia, donación o legado se llevará a cabo aplicando los criterios generales establecidos anteriormente en este apartado, desde el momento del registro.

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.

2. Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos de socios o propietarios.

Las subvenciones, transferencias, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios que no tengan la condición de entidad pública dominante, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independiente del tipo de subvención, transferencia, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, transferencias, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

Para el reconocimiento y valoración de las subvenciones, transferencias, donaciones y legados, recibidas de la entidad pública dominante se estará a lo dispuesto en la norma 21.<sup>a</sup> relativa a los fondos recibidos de la Junta de Andalucía.

### 3. Subvenciones concedidas.

Las subvenciones concedidas son entregas dinerarias o en especie realizadas por la entidad, sin contraprestación directa por parte del beneficiario, siempre y cuando la entidad no actúe como intermediaria en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el apartado d.2.2 de la norma 21.<sup>a</sup> relativa a los fondos recibidos de la Junta de Andalucía.

Con carácter general, las subvenciones concedidas no reintegrables se contabilizarán como gasto en el momento de su concesión. No obstante, en aquellos casos en que el beneficiario sea una empresa dependiente y la subvención no se destine a financiar la realización de actividades de interés público o general la entidad que concede registrará una aportación patrimonial.

Las que tengan la condición de reintegrables se registrarán como un activo hasta que adquieran la condición de no reintegrables, a estos efectos se considerarán no reintegrables cuando exista un acuerdo individualizado de concesión y se tenga constancia del cumplimiento de las condiciones establecidas para su percepción por parte del beneficiario.

Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción por parte del beneficiario, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, la entidad deberá dotar una provisión por los correspondientes importes.

Las subvenciones de carácter monetario se valorarán por el importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor contable del bien entregado o el valor razonable del pasivo asumido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

## 21.<sup>a</sup> Fondos recibidos de la Junta de Andalucía

### 1. Alcance.

La presente norma regula, con carácter general, el tratamiento contable de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía.

A los efectos de aplicación de esta norma se entenderá por Junta de Andalucía las Consejerías, las agencias y sociedades mercantiles del Sector Público Andaluz.

### 2. Clasificación de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía.

Los fondos recibidos de la Junta de Andalucía contemplados en el ámbito de aplicación de la presente norma se clasificarán, a efectos de su contabilización, atendiendo al fondo económico y no sólo jurídico, en las siguientes categorías:

a) Fondos recibidos en concepto de aportaciones de capital social, fondo social o préstamo.

b) Fondos destinados a financiar el presupuesto de explotación de la entidad.

c) Fondos destinados a la adquisición de inmovilizado que formará parte de la estructura fija de la entidad.

d) Fondos recibidos para la financiación de actividades o programas concretos ejecutados por la entidad para la Junta de Andalucía y que han sido especificados por el órgano concedente. En estos casos la entidad recibirá un montante de recursos vinculados al desarrollo de dicha actividad, actuación o programa cuyo beneficiario será la Junta de Andalucía.

Estos fondos se entenderán recibidos, con carácter general, en contraprestación de las actuaciones especificadas por la Junta de Andalucía.

No obstante, se entenderá que la entidad actúa como intermediaria y que, por tanto, no recibe los fondos como contraprestación en los siguientes supuestos:

- En la construcción de infraestructuras para la Administración de la Junta de Andalucía.

- En la entrega de subvenciones a beneficiarios finales.

e) Fondos destinados a financiar actividades realizadas por la entidad, que no puedan incluirse en las categorías anteriores.

## 3. Reconocimiento y valoración de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía.

a) Reconocimiento y valoración de los fondos recibidos en concepto de aportaciones de capital social, fondo social o préstamo.

Los fondos concedidos por la Junta de Andalucía en concepto de aportaciones de capital social, fondo social o préstamo se registrarán conforme a lo dispuesto en la norma 10.<sup>a</sup> relativa a instrumentos financieros.

b) Reconocimiento y valoración de los fondos destinados a financiar el presupuesto de explotación.

### b.1. Reconocimiento.

Los fondos concedidos por la Junta de Andalucía para financiar el presupuesto de explotación y cuyo destino sea la financiación de una actividad o un área de actividad concreta o la prestación de un determinado servicio que debe ser financiado de forma específica para garantizar su efectiva prestación y tengan la consideración de no reintegrables, se registran como ingresos del ejercicio en el que se concedan. A tal efecto, se consideran como tales los fondos recibidos mediante programas de actuación, inversión y financiación, contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos, siempre que en los mismos se especifiquen las distintas finalidades que puedan tener, así como los importes que financian cada uno de las actividades específicas. Si se destinaran a financiar actividades de ejercicios futuros, se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias en dichos ejercicios.

No obstante, los fondos concedidos por la Junta de Andalucía con finalidad indeterminada que tengan carácter de no reintegrable se registrarán como aportaciones de socios.

Las aportaciones que tengan carácter reintegrable se registrarán como un pasivo de la entidad con la Junta de Andalucía.

### b.2. Valoración.

Las aportaciones de carácter monetario se valorarán por el importe concedido. Las aportaciones de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido.

c) Reconocimiento y valoración de los fondos destinados a financiar inmovilizado que formará parte de la estructura fija de la entidad

### c.1. Reconocimiento.

Los fondos concedidos por la Junta de Andalucía cuyo destino sea la financiación de los activos integrantes de la estructura fija de la entidad y tengan consideración de no reintegrables se tratarán como ingresos por subvenciones de capital y 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.

A tal efecto, se consideran como tales los fondos establecidos mediante programas de actuación, inversión y financiación, contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos, siempre que en los mismos se especifique que el destino de dichos fondos sea la financiación de los activos integrantes de la estructura fija de la entidad. No obstante, los fondos recibidos de forma genérica para la financiación de inmovilizado y que tengan la consideración de no reintegrables tendrán la consideración de aportaciones de socios, formando parte de los fondos propios.

Los fondos concedidos que tengan consideración de reintegrables se registrarán como un pasivo de la entidad con la Junta de Andalucía.

#### c.2. Valoración.

Las aportaciones de carácter monetario se valorarán por el importe concedido. Las aportaciones de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido.

d) Reconocimiento y valoración de los fondos recibidos para la financiación de actividades, actuaciones o programas concretos especificados por la Junta de Andalucía.

d.1. Reconocimiento y valoración de los fondos recibidos en contraprestación de las actuaciones especificadas por la Junta de Andalucía.

Estos fondos se entenderán recibidos en contraprestación de las actuaciones especificadas por la Junta de Andalucía siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Que el importe de los ingresos puede valorarse con fiabilidad.
- Que sea probable que la entidad reciba los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción.
- Que el grado de realización de la transacción, en la fecha de cierre del ejercicio, puede ser valorado con fiabilidad, y
- Que los costes ya incurridos en la prestación, así como los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden ser valorados con fiabilidad.

Con carácter general, para el reconocimiento y la valoración de estos fondos se estará a lo dispuesto en la norma 15.<sup>a</sup> de ingresos por ventas y prestación de servicios.

Los importes concedidos se reconocerán como ingresos por prestación de servicios a la Junta de Andalucía siempre y 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.

Cuando el resultado de una operación no pueda ser estimado con fiabilidad, se reconocerán ingresos sólo en la medida en que los gastos reconocidos se consideren recuperables. En este caso, los costes asociados a la operación se reconocerán como existencias, aplicando lo establecido para la determinación del coste de producción en la norma 11.<sup>a</sup> de existencias.

En todo caso, los fondos recibidos con carácter previo a la ejecución de la actuación especificada tendrán la consideración de cantidades a cuenta y se reconocerán como un pasivo representativo de la obligación asumida por la entidad de prestar el servicio.

Los ingresos por prestación de servicios se valorarán por el valor razonable de la contraprestación, recibida o por recibir, derivada de los mismos, que, salvo evidencia en contrario, será el importe acordado para dichos servicios.

Los créditos con la Junta de Andalucía derivados de estos conceptos tienen naturaleza comercial y, por tanto, se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma 10.<sup>a</sup> de instrumentos financieros, en su apartado relativo a los préstamos y partidas a cobrar, o bien de acuerdo con la norma 19.<sup>a</sup> refe-

rente a derechos de cobro sobre órganos de la Junta de Andalucía sometidos al régimen de Contabilidad Presupuestaria.

d.2. Reconocimiento y valoración de los fondos recibidos para actuaciones de intermediación.

Estas actuaciones de intermediación realizadas por la entidad no tendrán influencia en sus resultados. Por ello, estas operaciones sólo originarán el registro contable de los movimientos de tesorería que pudieran producirse. No obstante, si el servicio de intermediación fuese retribuido, deberá contabilizarse el ingreso correspondiente a dicha retribución, ya sea en forma de comisión o cualquier otra figura similar. En este sentido, el reconocimiento y valoración de las actuaciones incluidas en este epígrafe será el siguiente:

d.2.1. Intermediación en la construcción de infraestructuras para la Administración de la Junta de Andalucía

Se entiende que la entidad actúa como intermediaria cuando la gestión de las actuaciones se lleva a cabo por cuenta y en nombre de la Junta de Andalucía, los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del bien objeto de la operación recaen sustancialmente en la Administración y es ésta la que mantiene el control efectivo del mismo.

En los casos en que la entidad reconozca las deudas con los contratistas de las obras, registrará simultáneamente un crédito por intermediación en la construcción, con el organismo al que corresponde la actuación. Estos créditos tendrán la consideración de créditos comerciales, estando sometidos en cuanto a su valoración a lo dispuesto en el apartado 2.1 de la norma 10.<sup>a</sup> relativa a instrumentos financieros o bien a lo dispuesto en la norma 19.<sup>a</sup> referente a derechos de cobro sobre órganos de la Junta de Andalucía sometidos al régimen de Contabilidad Presupuestaria.

Si el servicio de intermediación fuese retribuido, se reconocerá un ingreso con cargo al crédito por intermediación en la construcción, anteriormente referido. Si la entidad prestase estos servicios como parte de su actividad ordinaria, los ingresos se contabilizarán en cuentas del subgrupo 70 y formarán parte de la cifra de negocios de la entidad. Si por el contrario, la entidad obtuviera este tipo de ingresos de forma accesorio a su actividad ordinaria, estos ingresos se contabilizarán en cuentas del subgrupo 75.

Cuando los fondos recibidos para las actuaciones de intermediación procedan de otras Administraciones Públicas distintas a la Junta de Andalucía, el reconocimiento y valoración de dichos fondos será el mismo que el descrito anteriormente.

d.2.2. Intermediación en la entrega de subvenciones a beneficiarios finales.

Se entiende que la entidad actúa como intermediaria cuando las condiciones generales de concesión, o los beneficiarios directos de la subvención, vengán impuestos por la Junta de Andalucía. En estos casos, la responsabilidad de la entidad se podrá limitar a la gestión de los pagos, o extenderse a cualquier otra función derivada de la tramitación de las subvenciones que se le encomiende.

Cuando la entidad reciba la comunicación del acto administrativo de concesión de los fondos para proceder a su tramitación, reconocerá un crédito por intermediación en la entrega de subvenciones, con el organismo que concede los fondos, con abono a una partida financiera de enlace, por el importe de los fondos concedidos.

La asignación al beneficiario de la ayuda correspondiente implicará el reconocimiento de un pasivo financiero, por subvenciones asignadas en intermediación, con cargo a la partida financiera de enlace, por el importe de los fondos asignados.

La partida financiera de enlace correspondiente a cada operación, figurará en el activo o el pasivo del balance, según corresponda.

Si el servicio de intermediación fuese retribuido, se reconocerá un ingreso por prestación de servicios en el momento de su devengo, con cargo a la partida financiera de enlace ante-

riormente indicada. Si la entidad prestara estos servicios como parte de su actividad ordinaria, los ingresos se contabilizarán en cuentas del subgrupo 70 y formarán parte de la cifra de negocios de la entidad. Si por el contrario, la entidad obtuviera este tipo de ingresos de forma accesorio a su actividad ordinaria, estos ingresos se contabilizarán en cuentas del subgrupo 75.

El saldo acreedor de la partida financiera de enlace que pueda resultar tras la liquidación de una operación, ya fuera por las cantidades concedidas a la entidad y no asignadas a beneficiarios finales ni reconocidas como ingreso por servicios de intermediación, como el saldo del pasivo por subvenciones asignadas en intermediación, que en virtud del acuerdo deban ser reintegrados al organismo concedente, se traspasará a una cuenta de pasivo con la Junta de Andalucía. En caso de que el acuerdo establezca que la entidad pudiera hacer suyas estas cantidades el importe resultante se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Si tras la liquidación de una operación la partida financiera de enlace presentara saldo deudor, la entidad deberá valorar si, en virtud del acuerdo que origina la operación, dicho saldo cumple las condiciones para ser reconocido como un activo financiero. En caso afirmativo el importe resultante representará un crédito con la Junta de Andalucía, y en caso negativo se dará de baja reconociendo un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En todo caso, la entidad facilitará información detallada en la memoria sobre la situación de estas operaciones al cierre del ejercicio.

Cuando los fondos recibidos para las actuaciones de intermediación procedan de otras Administraciones Públicas distintas a la Junta de Andalucía, el reconocimiento y valoración de dichos fondos será el mismo que el descrito anteriormente.

e) Reconocimiento y valoración de los fondos recibidos por la entidad que no puedan incluirse en las categorías anteriores

Los fondos no reintegrables comprendidos dentro del alcance de esta norma y que no puedan incluirse en las categorías anteriores tendrán la consideración de subvenciones recibidas y se registrarán de acuerdo a lo establecido en el apartado 1 de la norma 20ª relativa a subvenciones, transferencias, donaciones y legados.

Las aportaciones que tengan carácter reintegrable se registrarán como un pasivo de la entidad con la Junta de Andalucía.

4. En aquellos casos en que los fondos a que se refieren los apartados b), c) y e) del epígrafe 3 de esta norma se destinen a financiar operaciones ajenas al interés público o general, se registrarán como aportaciones de socios.

A estos efectos se considerarán como tales aquellas actuaciones consideradas de mercado por realizarse en concurrencia con el sector privado.

## 22.ª Combinaciones de negocios

### 1. Ámbito y normas de aplicación.

La presente norma regula la forma en que las entidades deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

A efectos de esta norma, un negocio es un conjunto de elementos patrimoniales constitutivos de una unidad económica dirigida y gestionada con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos 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.

Las combinaciones de negocios, en función de la forma jurídica empleada, pueden originarse como consecuencia de:

- a) La fusión o escisión de varias entidades.

b) La adquisición de todos los elementos patrimoniales de una entidad o de una parte que constituya uno o más negocios.

c) La adquisición de las acciones o participaciones en el capital de una entidad, incluyendo las recibidas en virtud de una aportación no dineraria en la constitución de una sociedad o posterior ampliación de capital.

d) Otras operaciones o sucesos cuyo resultado es que una entidad, que posee o no previamente participación en el capital de una sociedad, adquiere el control sobre esta última sin realizar una inversión.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras a) y b) anteriores, deberá aplicarse el método de adquisición descrito en el apartado siguiente de esta norma. Por su parte, las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio, entre empresas del grupo en los términos señalados en la norma relativa a operaciones entre empresas del grupo, se registrarán conforme a lo establecido en ella.

En las combinaciones de negocios a que se refieren las letras c) y d) anteriores, la entidad inversora, en sus cuentas anuales individuales, valorará la inversión en el patrimonio de otras empresas del grupo conforme a lo previsto para dichas entidades en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros. En las cuentas anuales consolidadas, estas combinaciones de negocios se contabilizarán de acuerdo con lo que dispongan las normas de consolidación aplicables.

Las entidades que se extingan en la combinación de negocios, deberán registrar el traspaso de los activos y pasivos, cancelando las correspondientes partidas de activo y pasivo así como las partidas de patrimonio neto.

### 2. Método de adquisición.

El método de adquisición supone que la empresa adquirente contabilizará, en la fecha de adquisición, los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios, así como, en su caso, la diferencia entre el valor de dichos activos y pasivos y el coste de la combinación de negocios de acuerdo con lo indicado en los siguientes apartados. A partir de dicha fecha se registrarán los ingresos y gastos, así como los flujos de tesorería que correspondan.

En consecuencia, la aplicación del método de adquisición requiere:

- a) Identificar la empresa adquirente;
- b) Determinar la fecha de adquisición;
- c) Cuantificar el coste de la combinación de negocios;
- d) Valorar los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos; y
- e) Determinar el importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

La valoración de los activos y pasivos de la empresa adquirente no se verá afectada por la combinación ni se reconocerán activos o pasivos como consecuencia de la misma.

#### 2.1. Empresa adquirente.

Empresa adquirente es aquella que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos. A los efectos de la presente norma, se considerará también empresa adquirente a la parte de una empresa, constitutiva de un negocio, que como consecuencia de la combinación se escinde de la empresa en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Cuando se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las empresas o negocios que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta.

Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no sólo a la forma jurídica de la combinación de negocios. Como regla general, se considerará como

empresa adquirente la que entregue una contraprestación a cambio del negocio o negocios adquiridos.

No obstante, para determinar qué empresa es la que obtiene realmente el control también se tomarán en consideración, entre otros, los siguientes criterios:

a) Si el valor razonable de una de las empresas o negocios es significativamente mayor que el del otro u otros que intervienen en la operación, en cuyo caso la empresa adquirente normalmente será la de mayor valor razonable.

b) Si la combinación diera lugar a que la dirección de una de las empresas que se combinan tenga la facultad de designar el equipo de dirección del negocio combinado, en cuyo caso normalmente la entidad que designe el equipo de gestión será la adquirente.

c) Si en la combinación de negocios participan más de dos empresas o negocios, se considerarán otros factores, tales como cuál es la empresa que inició la combinación o si el volumen de activos, ingresos o resultados de una de las empresas o negocios que se combinan es significativamente mayor que el de los otros.

Por tanto, puede suceder que, como consecuencia de la aplicación de los criterios anteriores, el negocio adquirido sea el de la sociedad absorbente, de la beneficiaria o de la que realiza la ampliación de capital.

#### 2.2. Fecha de adquisición.

La fecha de adquisición es aquella en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos.

#### 2.3. Coste de la combinación de negocios.

El coste de una combinación de negocios vendrá determinado por la suma de:

a) Los valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, de los pasivos incurridos o asumidos y de los instrumentos de patrimonio emitidos a cambio de los negocios adquiridos.

b) El valor razonable de cualquier contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, siempre que tal contraprestación se considere probable y su valor razonable pueda ser estimado de forma fiable.

c) Cualquier coste directamente atribuible a la combinación, como los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación.

En ningún caso formarán parte, los gastos relacionados con la emisión de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros entregados a cambio de los elementos patrimoniales adquiridos, que se contabilizarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

El valor razonable de la contraprestación adicional que dependa de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones será ajustado cuando, como consecuencia de circunstancias sobrevenidas, proceda modificar las estimaciones de los importes, se altere la probabilidad de ocurrencia de la contraprestación o cuando se pueda realizar una estimación fiable del valor razonable, no habiendo sido posible realizar ésta con anterioridad.

Con carácter general y salvo que exista una valoración más fiable, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio o de los pasivos financieros emitidos que se entreguen como contraprestación en una combinación de negocios será su precio cotizado, si dichos instrumentos están admitidos a cotización en un mercado activo.

#### 2.4. Reconocimiento y valoración de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

En la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos se registrarán, con carácter

general, por su valor razonable siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

No obstante lo anterior, en la valoración y registro de los activos adquiridos y pasivos asumidos que a continuación se relacionan se seguirán las reglas indicadas:

1. Los activos no corrientes que se clasifiquen como mantenidos para la venta de acuerdo con lo establecido al respecto en la norma correspondiente a estos activos, se reconocerán por su valor razonable menos los costes de venta.

2. Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán por la cantidad que se espere recuperar o pagar de la autoridad fiscal, según los tipos de gravamen que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se esperen realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa en vigor o que se haya aprobado y esté pendiente de publicación, en la fecha de adquisición. Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben descontarse, de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

3. Si en la fecha de adquisición, el negocio adquirido mantiene un contrato de arrendamiento operativo en condiciones favorables o desfavorables respecto a las condiciones de mercado, la empresa adquirente ha de reconocer, respectivamente, un inmovilizado intangible o una provisión.

4. Los activos y pasivos asociados a planes de pensiones de prestación definida se contabilizarán, en la fecha de adquisición, por el valor actual de las retribuciones comprometidas menos el valor razonable de los activos afectos a los compromisos con los que se liquidarán las obligaciones.

El valor actual de las obligaciones incluirá en todo caso los costes de los servicios pasados que procedan de cambios en las prestaciones o de la introducción de un plan, antes de la fecha de adquisición.

5. En el caso de que el registro de un inmovilizado intangible identificado cuya valoración no pueda ser calculada por referencia a un mercado activo, implicara la contabilización de un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.5 de la presente norma, dicho activo se valorará deduciendo del importe de su valor razonable, la diferencia negativa inicialmente calculada. Si el importe de dicha diferencia negativa fuera superior al valor total del inmovilizado intangible, dicho activo no deberá ser registrado.

Los activos y pasivos reconocidos por la empresa adquirente serán los que se reciban y asuman como consecuencia de la operación en que consista la combinación y cumplan la definición de activos y pasivos establecida en el Marco Conceptual de la Contabilidad, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida o a la que perteneciese el negocio adquirido por no cumplir los criterios de reconocimiento en dichas cuentas anuales. En el caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente reconocerá como pasivo el valor razonable de asumir tales obligaciones, siempre y cuando dicho valor razonable pueda ser medido con suficiente fiabilidad.

#### 2.5. Determinación del importe del fondo de comercio o de la diferencia negativa.

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 los términos recogidos en el apartado anterior, se reconocerá como un fondo de comercio.

Al fondo de comercio le serán de aplicación los criterios contenidos en la norma relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos en los términos recogidos en el apartado anterior, fuese superior

al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso.

#### 2.6. Contabilidad provisional.

Si en la fecha de cierre del ejercicio en que se ha producido la combinación de negocios no se pudiese concluir el proceso de valoración necesario para aplicar el método de adquisición, las cuentas anuales se elaborarán utilizando valores provisionales.

Los valores provisionales serán ajustados en el periodo necesario para obtener la información requerida para completar la contabilización inicial. Dicho periodo en ningún caso será superior a un año desde la fecha de la adquisición.

En cualquier caso, los ajustes a los valores provisionales únicamente incorporarán información relativa a los hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición y que, de haber sido conocidos, hubieran afectado a los importes reconocidos en dicha fecha.

Los ajustes que se reconozcan para completar la contabilización inicial se realizarán de forma retroactiva, es decir, de forma tal que los valores resultantes sean los que se derivarían de haber tenido inicialmente la información que se incorpora. Por lo tanto:

- Los ajustes al valor inicial de los activos y pasivos identificables se considerarán realizados en la fecha de adquisición.

- El valor del fondo de comercio o de la diferencia negativa se corregirá, con efectos desde la fecha de adquisición, por un importe igual al ajuste que se realiza al valor inicial de los activos y pasivos identificables.

- La información comparativa incorporará los ajustes. Transcurrido el periodo mencionado en este apartado, sólo se practicarán ajustes a las valoraciones iniciales cuando:

- Proceda ajustar las contraprestaciones adicionales que dependan de eventos futuros o del cumplimiento de ciertas condiciones, según lo establecido en el apartado 2.3 de esta norma.

- Se reconozcan activos por impuesto diferido no contabilizados previamente conforme a lo establecido en el apartado 4 de la norma relativa a impuestos sobre beneficios.

- Proceda corregir errores conforme a lo establecido en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

Las restantes modificaciones que se produzcan con posterioridad se reconocerán como cambios en las estimaciones conforme a lo señalado en la norma relativa a cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

#### 2.7. Combinaciones de negocios realizadas por etapas.

Las combinaciones de negocios realizadas por etapas son aquellas en las que la empresa adquirente obtiene el control de la adquirida mediante varias transacciones independientes realizadas en fechas diferentes.

Estas combinaciones se contabilizarán aplicando el método de adquisición con las siguientes precisiones:

- a) En la determinación del coste de la combinación de negocios, se considerará el coste de cada una de las transacciones individuales.

- b) En cada una de las transacciones individuales se determinará el fondo de comercio o diferencia negativa conforme al apartado 2.5 de la presente norma.

- c) La diferencia entre el valor razonable de la participación de la adquirente en los elementos identificables de la empresa adquirida en cada una de las fechas de las transacciones individuales y su valor razonable en la fecha de adquisición se reconocerá directamente en las reservas de la entidad neta del efecto impositivo.

- d) Si con anterioridad, la inversión en la participada se hubiera valorado por su valor razonable, se desharán los ajustes de valoración realizados previamente para dejar valorada la participación por su coste histórico.

### 23.<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 "participes", 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 participes.

#### 2. Categorías de negocios conjuntos.

Los negocios conjuntos pueden ser:

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

- a.) Explotaciones controladas de forma conjunta: actividades que implican el uso de activos y otros recursos propiedad de los participes.

- a.) Activos controlados de forma conjunta: activos que son propiedad o están controlados conjuntamente por los participes.

- b) Negocios conjuntos que se manifiestan a través de la constitución de una persona jurídica independiente o empresas 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 pérdidas y ganancias 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 General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y 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 participes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. 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. Empresas controladas de forma conjunta.

El participe registrará su participación en una entidad controlada de forma conjunta de acuerdo con lo previsto respecto a las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas en el apartado 2.5 de la norma relativa a instrumentos financieros.

## 24.ª Operaciones entre empresas del grupo

### 1. Alcance y regla general.

La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 12.ª de elaboración de las cuentas anuales.

Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción 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.

### 2. Normas particulares.

#### 2.1. Aportaciones no dinerarias de un negocio.

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, la inversión en el patrimonio en el aportante se valorará por el valor contable de los elementos patrimoniales que integren el negocio.

2.2. Operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio.

En las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria en las que el objeto sea un negocio, según se define en la norma sobre combinaciones de negocios, se seguirán los siguientes criterios:

En las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos constitutivos del negocio adquirido se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

En el caso de operaciones entre otras empresas del grupo, los elementos patrimoniales del negocio se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en las cuentas anuales individuales.

La diferencia que pudiera ponerse de manifiesto en el registro contable por la aplicación de los criterios anteriores, se registrará en una partida de reservas.

A los efectos de lo dispuesto en esta norma, no se considerará que las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas constituyen en sí mismas un negocio.

## 25.ª 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 pérdidas y ganancias 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.

## 26.ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio

Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. 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.ª Documentos que integran las cuentas anuales

Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y la memoria.

Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, la legislación autonómica de carácter mercantil y contable y en este Plan General de Contabilidad; en particular, sobre la base del Marco Conceptual de la Contabilidad y con la finalidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

## 2.ª 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 social o disolución.

2. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por aquellos que según las normas internas de la entidad tengan atribuida la competencia, quienes responderán de su veracidad, en el plazo máximo de tres meses, a contar desde el cierre del ejercicio. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por todos los administradores de la entidad; si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.

3. El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo 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.ª Estructura de las cuentas anuales

Las cuentas anuales de las entidades sometidas a este Plan General deberán adaptarse a los modelos establecidos en el epígrafe II de esta tercera parte.

## 4.ª Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. 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, 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.

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance y estado de cambios en el patrimonio neto, o letras en la cuenta de pérdidas y ganancias 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 empresas 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 empresas del grupo o asociadas, respectivamente. En cualquier caso, en las partidas relativas a empresas asociadas también se incluirán las relaciones con empresas 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.ª 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 vinculados al ciclo normal de explotación que la entidad espera vender, consumir o realizar en el transcurso del mismo. Con carácter general, el ciclo normal de explotación no excederá de un año.

A estos efectos se entiende por ciclo normal de explotación, el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de explotación no resulte claramente identificable, se asumirá que es de un año.

- Aquellos activos, diferentes de los citados en el inciso anterior, cuyo vencimiento, enajenación o realización 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 consecuencia, los activos financieros no corrientes se reclasificarán en corrientes en la parte que corresponda.

- Los activos financieros clasificados como mantenidos para negociar, 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 se clasificarán como no corrientes.

b) El pasivo corriente comprenderá:

- Las obligaciones vinculadas al ciclo normal de explotación señalado en la letra anterior que la entidad espera liquidar en el transcurso del mismo.

- 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 clasificados como mantenidos para negociar, 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 el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, 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 norma de registro y valoración relativa a normas particulares sobre el inmovilizado intangible, se creará una partida específica «Investigación», dentro del epígrafe A.I. «Inmovilizado intangible» del activo del balance.

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.III. «Inversiones inmobiliarias» del activo.

6. 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.IV., A.V., B.V. y B.VI. del activo del balance, en función de si son a largo o corto plazo y frente a empresas del grupo y asociadas o no.

7. Los créditos que mantenga la entidad con la Junta de Andalucía figurarán en la partida B.III. del activo del balance. En aquellos casos en los que el vencimiento de estos créditos sea superior a un año, esta partida se desglosará para recoger separadamente los créditos a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VII. en el activo no corriente,

con la denominación «Operaciones con la Junta de Andalucía. Créditos no corrientes».

8. 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, se desglosarán para recoger separadamente las de ciclo corto y las de ciclo largo de producción.

9. Cuando la entidad tenga créditos con clientes por ventas y prestaciones de servicios con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe B.IV. del activo del balance, se desglosará para recoger separadamente los clientes a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe A.VIII. en el activo no corriente, con la denominación «Deudores comerciales no corrientes».

10., El capital social y, en su caso, la prima de emisión o asunción de acciones o participaciones con naturaleza de patrimonio neto figurarán en los epígrafes A-1.I. «Capital» y A-1.II. «Prima de emisión», siempre que se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales. Si en la fecha de formulación de las cuentas anuales no se hubiera producido la inscripción en el Registro Mercantil, figurarán en la partida 5. «Otros pasivos financieros» del epígrafe C.III. «Deudas a corto plazo» del pasivo corriente. El fondo social aparecerá en todo caso en el epígrafe A-1.I «Capital».

11. Los accionistas (socios) por desembolsos no exigidos figurarán en la partida A-1.I.2. «Capital no exigido» o minorarán el importe del epígrafe «Deuda con características especiales», en función de cuál sea la calificación contable de sus aportaciones.

12. Cuando la entidad adquiera sus propios instrumentos de patrimonio, sin perjuicio de informar en la memoria, se registrarán en los siguientes epígrafes, dentro de la agrupación «Patrimonio Neto»:

a) Si son valores de su capital, en el epígrafe A-1.IV. «Acciones y participaciones en patrimonio propias» que se mostrará con signo negativo;

b) En otro caso, minorarán el epígrafe A-1.IX. «Otros instrumentos de patrimonio neto».

13. Cuando se emitan instrumentos financieros compuestos se clasificarán, en el importe que corresponda de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5.2. de la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, en las agrupaciones correspondientes a «Patrimonio Neto» y «Pasivo».

14. 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.

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. 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. Los fondos aportados por la Junta de Andalucía que, atendiendo a lo establecido en las normas de registro y va-

loración, deban ser considerados como ingresos y que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la entidad, registrándose en la subagrupación A-3.I. «Procedentes de la Junta de Andalucía». Por su parte, los fondos no reintegrables que de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración, no tengan la consideración de ingresos formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

17. Las subvenciones, transferencias, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la entidad, registrándose en la subagrupación A-3.II. «Procedentes de otras entidades». Por su parte, las subvenciones, transferencias, donaciones y legados no reintegrables otorgados por socios o propietarios distintos de la Junta de Andalucía formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1.VI. «Otras aportaciones de socios».

18. Las deudas que mantenga la entidad con la Junta de Andalucía figurarán en la partida C.V. «Relaciones con la Junta de Andalucía» del pasivo del balance. En aquellos casos en los que el vencimiento de estas deudas sea superior a un año, esta partida se desglosará para recoger separadamente las deudas a largo plazo y a corto plazo. Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe B.VI. en el pasivo no corriente, con la denominación «Deudas con la Junta de Andalucía no corrientes».

19. Cuando la entidad tenga deudas con proveedores con vencimiento superior a un año, esta partida del epígrafe C.VI. del pasivo, se desglosará para recoger separadamente los proveedores a largo plazo y a corto plazo.

Si el plazo de vencimiento fuera superior al ciclo normal de explotación, se creará el epígrafe B.VII. en el pasivo no corriente, con la denominación «Acreedores comerciales no corrientes».

20. Cuando la entidad haya emitido instrumentos financieros que deban reconocerse como pasivos financieros pero que por sus características especiales pueden producir efectos específicos en otras normativas, incorporará un epígrafe específico tanto en el pasivo no corriente como en el corriente, denominado «Deuda con características especiales a largo plazo» y «Deuda con características especiales a corto plazo». En la memoria se detallarán las características de estas emisiones.

21. 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.

## 6.ª Cuenta de pérdidas y ganancias

La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, 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. La cuenta de pérdidas y ganancias se formulará teniendo en cuenta que:

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

2. El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto de devoluciones y descuentos.

3. La partida 1.a) «Ventas y prestaciones de servicios a la Junta de Andalucía» recoge los importes correspondientes a ventas y servicios prestados a la Junta de Andalucía en el ejercicio del objeto principal de la actividad de la entidad.

4. La partida 4.c) «Trabajos realizados por otras empresas» recoge los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo.

5. Las subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 5.b) «Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio», mientras que las subvenciones, transferencias, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 9. «Imputación de subvenciones y transferencias de inmovilizado no financiero y otras». Las subvenciones, transferencias, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 9. «Imputación de subvenciones y transferencias de inmovilizado no financiero y otras». Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, el ingreso correspondiente se incluirá en el resultado financiero incorporándose, en caso de que sea significativa, la correspondiente partida con la denominación «Imputación de subvenciones y transferencias de carácter financiero».

En todo caso, figurarán separadamente en las partidas que correspondan aquellas subvenciones, transferencias, donaciones y legados que proceden de la Junta de Andalucía de aquellas que proceden de otras entidades.

6. La partida 10 «Excesos de provisiones» recoge las revisiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 6 «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 7.c).

7. 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 resultado de explotación.

8. Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

9. 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.

10. 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 resultado de explotación e informará de ello detalladamente en la memoria.

11. En la partida 14.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros, cartera de negociación y otros» 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 la cuenta de pérdidas y ganancias» 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.

12. En la partida 18. «Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias, 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 18 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.

13. 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 pérdidas y ganancias que corresponda según su naturaleza.

#### 7.ª Estado de cambios en el patrimonio neto

El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes:

1. La primera, denominada «Estado de ingresos y gastos reconocidos», recoge los cambios en el patrimonio neto derivados de:

- a) El resultado del ejercicio de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- b) Los ingresos y gastos que, según lo requerido por las normas de registro y valoración, deban imputarse directamente al patrimonio neto de la entidad.
- c) Las transferencias realizadas a la cuenta de pérdidas y ganancias según lo dispuesto por este Plan General de Contabilidad.

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

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

1.2. Los importes relativos a los ingresos imputados directamente al patrimonio neto procedentes de subvenciones,

transferencias, donaciones y legados concedidas por la Junta de Andalucía, así como las transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias, se mostrarán de forma separada a las que procedan de otras entidades.

1.3. 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 B. «Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y C. «Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias».

1.4. 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 el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico «Diferencias de conversión» dentro de las agrupaciones B. «Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto» y C. «Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias». 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.

2. La segunda, denominada «Estado total de cambios en el patrimonio neto», informa de todos los cambios habidos en el patrimonio neto derivados de:

- a) El saldo total de los ingresos y gastos reconocidos.
- b) Las variaciones originadas en el patrimonio neto por operaciones con los socios o propietarios de la entidad cuando actúen como tales.
- c) Las restantes variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.
- d) También se informará de los ajustes al patrimonio neto 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 el epígrafe A.II. del Estado total de cambios en el patrimonio neto, 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 dicho ajuste se incluirá en el epígrafe C.II. del estado total de cambios en el patrimonio neto.

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

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

- 2.1 El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.
- 2.2 La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:

- La partida 4. «Distribución de dividendos» del epígrafe B.II. o D.II. «Operaciones con socios o propietarios».
- El epígrafe B.III. o D.III. «Otras variaciones del patrimonio neto», por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto.

#### 8.ª Estado de flujos de efectivo

El estado de flujos de efectivo informa sobre 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.

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. Flujos de efectivo procedentes de las actividades de explotación 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 operaciones de intermediación, operaciones de explotación financiadas por la Junta de Andalucía, intereses, dividendos percibidos 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.

- Ingresos por operaciones de explotación financiadas por la Junta de Andalucía.

- Gastos por operaciones de explotación financiadas por la Junta de Andalucía.

- 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.

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 y su corriente monetaria.

c) Los flujos de efectivo por operaciones de explotación financiadas por la Junta de Andalucía.

d) Los flujos de efectivo por operaciones de intermediación.

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

f) Los flujos de efectivo por impuesto sobre beneficios.

2. 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.

3. Los flujos de efectivo por actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros, en forma de préstamos u otros instrumentos de financiación, así como los pagos realizados por amortización o devolución de las cantidades aportadas por ellos. Figurarán también como flujos de efectivo por actividades de financiación los pagos a favor de los accionistas en concepto de dividendos.

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, conversión de deuda en instrumentos de patrimonio o adquisición de un activo mediante un arrendamiento financiero).

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

11. Cuando la entidad posea deuda con características especiales, los flujos de efectivo procedentes de ésta, se incluirán como flujos de efectivo de las actividades de financiación, en una partida específica denominada «Deudas con características especiales» dentro del epígrafe 10. «Cobros y pagos por instrumentos de pasivo financiero».

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

3. 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.

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

5. 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.

### 10.ª 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 ordinarias 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.

### 11.ª 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.

### 12.ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una entidad 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 empresa 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.

Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades

o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa 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 empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, 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 consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa 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 empresa o una o varias empresas del grupo incluidas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra empresa.

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

### 13.ª Estados financieros intermedios

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

### 14.ª 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 accionistas o partícipes, 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 empresa del grupo, asociada o multigrupo, en el sentido indicado en la anterior norma decimosegunda de elaboración de las cuentas anuales.

Las entidades dependientes de la Junta de Andalucía estarán exentas de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas realizadas entre sí, 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 vengas impuestas por una regulación específica).

No obstante, en el caso de que la entidad decida incluir dicha información deberá cumplimentarla conforme al contenido de la nota 25ª de la memoria.

b) El personal clave de la compañía o de su dominante, entendiendo 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 administradores y los directivos.

Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en la letra b) pueda ejercer una influencia significativa.

d) Las entidades que compartan algún consejero o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

e) Las personas que tengan la consideración de familiares próximos del representante del administrador de la entidad, cuando el mismo sea persona jurídica.

f) 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.

# II MODELOS DE CUENTAS ANUALES

## BALANCE DE SITUACIÓN AL CIERRE DEL EJERCICIO 200X

Nº CUENTAS	ACTIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
	<b>A) ACTIVO NO CORRIENTE</b>			
201, (2801), (2901) 202, (2802), (2902) 203, (2803), (2903) 204, (2904) 206, (2806), (2906) 207, (2807), (2907)  205, 209, (2805), (2905),  210, 211, (2811), (2910), (2911) 212,213,214,215,216,217,218,219,(2812),(2813),(2814),(2815),(2816), (2817),(2818),(2819),(2912), (2913),(2914),(2915),(2916),(2917),(2918),(2919) 23 220,(2920) 221,(282),(2921)  2403,2404,(2493),(2494),(2933),(2934) 2423,2424,(2953),(2954) 2413,2414,(2943),(2944)  2405,(2495),250,(259) 2425,252,253,254,(2955),(298) 2415,251,(2945),(297) 255 258,26 474	<p><b>I. Inmovilizado intangible.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Desarrollo.</li> <li>2. Concesiones.</li> <li>3. Patentes, licencias, marcas y similares.</li> <li>4. Fondo de comercio.</li> <li>5. Aplicaciones informáticas.</li> <li>6. Derechos de uso derivados de cesiones y adscripciones de la Junta de Andalucía</li> <li>7. Otro inmovilizado intangible.</li> </ol> <p><b>II. Inmovilizado material.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Terrenos y construcciones.</li> <li>2. Instalaciones técnicas, y otro inmovilizado material.</li> </ol> <p>3. Inmovilizado en curso y anticipos.</p> <p><b>III. Inversiones inmobiliarias.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Terrenos.</li> <li>2. Construcciones.</li> </ol> <p><b>IV. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a largo plazo.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Instrumentos de patrimonio.</li> <li>2. Créditos a empresas.</li> <li>3. Valores representativos de deuda.</li> <li>4. Derivados.</li> <li>5. Otros activos financieros.</li> </ol> <p><b>V. Inversiones financieras a largo plazo.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Instrumentos de patrimonio.</li> <li>2. Créditos a terceros</li> <li>3. Valores representativos de deuda</li> <li>4. Derivados.</li> <li>5. Otros activos financieros.</li> </ol> <p><b>VI. Activos por impuesto diferido.</b></p>			

		<p><b>B) ACTIVO CORRIENTE</b></p> <p><b>I. Activos no corrientes mantenidos para la venta.</b></p> <p><b>II. Existencias.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Comerciales.</li> <li>2. Materias primas y otros aprovisionamientos.</li> <li>3. Productos en curso.</li> <li>4. Productos terminados.</li> <li>5. Subproductos, residuos y materiales recuperados.</li> <li>6. Anticipos a proveedores.</li> </ol> <p><b>III. Relaciones con la Junta de Andalucía.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Operaciones especificadas.</li> <li>2. Subvenciones recibidas.</li> <li>3. Operaciones de intermediación.</li> </ol> <p><b>IV. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Clientes por ventas y prestaciones de servicios.</li> <li>2. Clientes, empresas del grupo, y asociadas.</li> <li>3. Deudores varios.</li> <li>4. Personal.</li> <li>5. Activos por impuesto corriente.</li> <li>6. Otros créditos con las Administraciones Públicas.</li> <li>7. Accionistas (socios) por desembolsos exigidos.</li> </ol> <p><b>V. Inversiones en empresas del grupo y asociadas a corto plazo.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Instrumentos de patrimonio.</li> <li>2. Créditos a empresas.</li> <li>3. Valores representativos de deuda.</li> <li>4. Derivados.</li> <li>5. Otros activos financieros.</li> </ol> <p><b>VI. Inversiones financieras a corto plazo.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Instrumentos de patrimonio.</li> <li>2. Créditos a empresas</li> <li>3. Valores representativos de deuda.</li> <li>4. Derivados.</li> <li>5. Otros activos financieros.</li> </ol> <p><b>VII. Periodificaciones a corto plazo.</b></p> <p><b>VIII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Tesorería.</li> <li>2. Otros activos líquidos equivalentes.</li> </ol> <p><b>TOTAL ACTIVO (A + B)</b></p>	<p>580.581,582,583,584,(599)</p> <p>30,(390)</p> <p>31,32,(391),(392)</p> <p>33,34,(393),(394)</p> <p>35,(395)</p> <p>36,(396)</p> <p>407</p> <p>420</p> <p>421</p> <p>422, 423, 424, 550*</p> <p>430,431,432,435,436,(437),(490), (4935)</p> <p>433,434,(4933),(4934)</p> <p>44,5531,5533</p> <p>460,544</p> <p>4709</p> <p>4700,4708,471,472</p> <p>5580</p> <p>5303,5304,(5393),(5394),(593)</p> <p>5323,5324,5343,5344,(5953),(5954)</p> <p>5313,5314, 5333,5334,(5943),(5944)</p> <p>5353,5354,5523,5524</p> <p>5305,540,(5395),(549)</p> <p>5325,5345,542,543,547,(5955),(598),</p> <p>5315,5335,541,546,(5945),(597)</p> <p>5590,5593</p> <p>5355,545,548,551,5525,565,566</p> <p>480,567</p> <p>570,571,572,573,574,575</p> <p>576</p>
--	--	---	--

Nº CUENTAS	PATRIMONIO NETO Y PASIVO	NOTAS de la MEMORIA	200X	200X-1
<p><b>A) PATRIMONIO NETO</b>  <b>A-1) Fondos propios.</b>                      I. Capital.                          1. Capital escriturado.                          2. (Capital no exigido).                      II. Prima de emisión.                      III. Reservas.                          1. Legal y estatutarias.                          2. Otras reservas.                      IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias).                      V. Resultados de ejercicios anteriores.                          1. Remanente.                          2. (Resultados negativos de ejercicios anteriores).                      VI. Otras aportaciones de socios.                      VII. Resultado del ejercicio.                      VIII. (Dividendo a cuenta).                      IX. Otros instrumentos de patrimonio neto.</p>				
<p>100, 101, (1030), (1040) 110</p>				
<p>112, 1141 113,1140,1142,1143,1144,115,119 (108), (109)</p>				
<p>120 (121) 117,118 129 (557) 111</p>				
<p>133</p>	<p><b>A-2) Ajustes por cambios de valor.</b>                      I. Activos financieros disponibles para la venta.                      II. Operaciones de cobertura.                      III. Otros.</p>			
<p>1340 137</p>				
<p>130</p>	<p><b>A-3) Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos.</b>                      I. Procedentes de la Junta de Andalucía.                      II. Procedentes de otras entidades.</p>			
<p>131, 132</p>				
	<p><b>B) PASIVO NO CORRIENTE</b>                      I. Provisiones a largo plazo.                          1. Obligaciones por prestaciones a largo plazo al personal.                          2. Actuaciones medioambientales.                          3. Provisiones por reestructuración.                          4. Otras provisiones.                      II. Deudas a largo plazo.                          1. Obligaciones y otros valores negociables.                          2. Deudas con entidades de crédito.                          3. Acreedores por arrendamiento financiero.                          4. Derivados.                          5. Otros pasivos financieros.                      III. Deudas con empresas del grupo y asociadas a largo plazo.                      IV. Pasivos por impuesto diferido.                      V. Periodificaciones a largo plazo.</p>			
<p>140 145 146 141,142,143,147</p>				
<p>177,178,179 1605,170 1625,174 176</p>				
<p>1615,1635,171,172,173,175,180,185,189 1603,1604,1613,1614,1623,1624,1633,1634 479 181,182</p>				

<b>C) PASIVO CORRIENTE</b>			
I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta.			
II. Provisiones a corto plazo.			
III. Deudas a corto plazo.			
1. Obligaciones y otros valores negociables.			
2. Deudas con entidades de crédito.			
3. Acreedores por arrendamiento financiero.			
4. Derivados.			
5. Otros pasivos financieros.			
IV. Deudas con empresas del grupo y asociadas a corto plazo.			
V. Relaciones con la Junta de Andalucía.			
1. Operaciones de intermediación.			
2. Otros conceptos.			
VI. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar.			
1. Proveedores			
2. Proveedores, empresas 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 de clientes.			
VII. Periodificaciones a corto plazo.			
<b>TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A + B + C)</b>			
585.586,587,588, 589	499,529		
	500,501,505,506		
	5105,520,527		
	5125,524		
	5595,5598		
	(1034), (1044)		
	(190),(192),194,509,5115,5135,5145,521,522,523,		
	525,526,528,551,5525,5530,5532,555,5565,5566, 560,561,569		
	5103,5104,5113,5114,5123,5124,5133,5134,5143,5144,5523,		
	5524		
	5563,5564		
	427		
	428,429,550*		
	400,401,405,(406)		
	403, 404		
	41		
	465, 466		
	4752		
	4750,4751,4758, 476,477		
	438		
	485, 568		

(\*) Aparecerá en el Activo o en el Pasivo en función de su saldo deudor o acreedor

**CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CORRESPONDIENTE  
AL EJERCICIO TERMINADO EL .... DE 200X**

Nº CUENTAS	Nota	(Debe) Haber	
		200X	200X-1
<p>707 700,701,702,703,704,(706),(708),(709) 705 71*(6930),7930 73</p> <p>(600),610* 6060,6080,6090 (601),(602),6061,6062,6081,6082,6091,6092,611*,612* (607) (6931),(6932),(6933), 7931,7932,7933</p> <p>75</p> <p>743 740, 747742</p> <p>(640),(641),(6450) (642),(649) (643),(6440),(6442),(6457),7950,7957</p> <p>(62) (631),(634),636,639 (650),(694),(695),794,7954 (651),(657),(659) (68)</p> <p>744 745 746</p> <p>7951,7952,7955,7956</p> <p>(690),(691),(692),790,791,792 (670),(671),(672),770,771,772</p>	<p><b>A) OPERACIONES CONTINUADAS</b></p> <p><b>1. Importe neto de la cifra de negocios.</b> a) Ventas y prestaciones de servicios a la Junta de Andalucía. b) Ventas. c) Prestaciones de servicios.</p> <p><b>2. Variación de existencias de productos terminados y de productos y servicios en curso.</b></p> <p><b>3. Trabajos realizados por la empresa para su activo.</b></p> <p><b>4. Aprovisionamientos.</b> a) Consumo de mercaderías. b) Consumo de materias primas y otras materias consumibles. c) Trabajos realizados por otras empresas. d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.</p> <p><b>5. Otros ingresos de explotación.</b> a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente. b) Subvenciones de explotación incorporadas al resultado del ejercicio. b<sub>1</sub>) Procedentes de la Junta de Andalucía. b<sub>2</sub>) Procedentes de otras entidades. c) Transferencias de financiación de explotación de la Junta de Andalucía</p> <p><b>6. Gastos de personal.</b> a) Sueldos, salarios y asimilados. b) Cargas sociales. c) Provisiones.</p> <p><b>7. Otros gastos de explotación.</b> a) Servicios exteriores. b) Tributos. c) Pérdidas, deterioro y variación de provisiones por operaciones comerciales. d) Otros gastos de gestión corriente</p> <p><b>8. Amortización del inmovilizado.</b></p> <p><b>9. Imputación de subvenciones y transferencias de inmovilizado no financiero y otras.</b> a) Subvenciones procedentes de la Junta de Andalucía. b) Transferencias procedentes de la Junta de Andalucía. c) Subvenciones y transferencias procedentes de otras entidades.</p> <p><b>10. Excesos de provisiones.</b></p> <p><b>11. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado.</b> a) Deterioros y pérdidas. b) Resultados por enajenaciones y otras.</p> <p><b>A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3+4+5+6+7+8+9+10+11)</b></p>		

<p>7600, 7601 7602, 7603</p> <p>7610, 7611, 76200, 76201, 76210, 76211 7612, 7613, 76202, 76203, 76212, 76213, 767, 769 765</p> <p>(6610), (6611), (6615), (6616), (6620), (6621), (6640), (6650), (6651), (6654), (6655) (6612), (6613), (6617), (6618), (6622), (6623), (6624), (6642), (6643), (6652), (6653), (6656), (6657), (669)</p> <p>660</p> <p>(6630), (6631), (6633), 7630, 7631, 7633 (6632), 7632 (668), 768</p> <p>(696), (697), (698), (699), 796, 797, 798, 799 (666), (667), (673), (675), 766, 773, 775</p> <p>6300*, 6301*, (633), 638</p>	<p><b>12. Ingresos financieros.</b> a) De participaciones en instrumentos de patrimonio. a1) En empresas del grupo y asociadas. a2) En terceros. b) De valores negociables y otros instrumentos financieros. b1) De empresas del grupo y asociadas. b2) De terceros. c) Imputación de subvenciones y transferencia de carácter financiero</p> <p><b>13. Gastos financieros.</b> a) Por deudas con empresas del grupo y asociadas. b) Por deudas con terceros. c) Por actualización de provisiones</p> <p><b>14. Variación de valor razonable en instrumentos financieros.</b> a) Cartera de negociación y otros. b) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta.</p> <p><b>15. Diferencias de cambio.</b></p> <p><b>16. Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros.</b> a) Deterioros y pérdidas. b) Resultados por enajenaciones y otras.</p> <p><b>A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)</b> <b>A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)</b></p> <p><b>17. Impuestos sobre beneficios.</b></p> <p><b>A.4) RESULTADO DEL EJERCICIO PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+17)</b> <b>B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS</b></p> <p><b>18. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.</b> <b>A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)</b></p>	
--	---	--

\* Su signo puede ser positivo o negativo

**ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO  
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X**  
**A) ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS  
CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO TERMINADO EL ... DE 200X**

Nº CUENTAS	Notas en la memoria	200X	200X-1
	<b>A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias</b>		
	<b>B) Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto</b>		
	<b>I. Por valoración de instrumentos financieros.</b>		
900,(800), (89), 991,992	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
910,(810)	2. Otros ingresos/gastos.		
	<b>II. Por coberturas de flujos de efectivos.</b>		
	<b>III. Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos.</b>		
9403, 9404, 9405	1. Procedentes de la Junta de Andalucía.		
941,942	2. Procedentes de otras entidades.		
95,(85)			
8300*, 8301*,(833),834,835,838	<b>IV. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes.</b>		
	<b>V. Efecto impositivo.</b>		
	<b>Total ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto (I+II+III+IV+V)</b>		
	<b>C) Transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias</b>		
	<b>VI. Por valoración de instrumentos financieros.</b>		
(802),902,993,994	1. Activos financieros disponibles para la venta.		
(812),912	2. Otros ingresos/gastos.		
	<b>VII. Por coberturas de flujos de efectivos.</b>		
	<b>VIII. Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos.</b>		
(8403), (8404), (8405)	1. Procedentes de la Junta de Andalucía.		
(841),(842)	2. Procedentes de otras entidades.		
8301*,(836),(837)	<b>IX. Efecto impositivo.</b>		
	<b>Total transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias (VI+VII+ VIII+IX)</b>		
	<b>TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A + B + C)</b>		

\* Su signo puede ser positivo o negativo



**ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO EN EL EJERCICIO  
CON CIERRE EL ... DE 200X**

	<u>NOTAS</u>	<u>200X</u>	<u>200X-1</u>
<b>A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN</b>			
<b>1. Resultado del ejercicio antes de impuestos.</b>			
<b>2. Ajustes del resultado.</b>			
a) Ingresos por actividades de explotación financiadas por la Junta de Andalucía (-).			
b) Gastos por actividades de explotación financiadas por la Junta de Andalucía (+).			
c) Amortización del inmovilizado (+).			
d) Correcciones valorativas por deterioro (+/-).			
e) Variación de provisiones (+/-).			
f) Imputación de subvenciones (-)			
g) Resultados por bajas y enajenaciones del inmovilizado (+/-).			
h) Resultados por bajas y enajenaciones de instrumentos financieros (+/-).			
i) Ingresos financieros (-).			
j) Gastos financieros (+).			
k) Diferencias de cambio (+/-).			
l) Variación de valor razonable en instrumentos financieros (+/-).			
ll) 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.</b>			
a) Cobros (pagos) de actividades de explotación financiadas por la Junta de Andalucía (+/-).			
a-1) Cobros de actividades de explotación financiadas por la Junta de Andalucía (+).			
a-2) Pagos de actividades de explotación financiadas por la Junta de Andalucía (-).			
b) Cobros (pagos) por la intermediación en la entrega de subvenciones (+/-).			
b-1) Cobros por la intermediación en la entrega de subvenciones (+).			
b-2) Pagos por la intermediación en la entrega de subvenciones (-).			
c) Cobros (pagos) por la intermediación en la construcción de infraestructuras (+/-).			
c-1) Cobros por la intermediación en la construcción de infraestructuras (+).			
c-2) Pagos por la intermediación en la construcción de infraestructuras (-).			
d) Pagos de intereses (-).			
e) Cobros de dividendos (+).			
f) Cobros de intereses (+).			
g) Cobros (pagos) por impuesto sobre beneficios (+/-).			
h) Otros pagos (cobros) (-/+)			
<b>5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/--1+/-2+/-3+/-4)</b>			
<b>B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN</b>			
<b>6. Pagos por inversiones (-).</b>			
a) Empresas del grupo y asociadas.			
b) Inmovilizado intangible.			
c) Inmovilizado material.			
d) Inversiones inmobiliarias.			
e) Otros activos financieros.			
f) Activos no corrientes mantenidos para venta.			
g) Otros activos.			

<b>7. Cobros por desinversiones (+).</b> a) Empresas del grupo y asociadas. b) Inmovilizado intangible. c) Inmovilizado material. d) Inversiones inmobiliarias. e) Otros activos financieros. f) Activos no corrientes mantenidos para venta. g) 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 instrumentos de patrimonio.</b> a) Emisión de instrumentos de patrimonio. b) Amortización de instrumentos de patrimonio. c) Adquisición de instrumentos de patrimonio propio. d) Enajenación de instrumentos de patrimonio propio. e) Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos. e.1) Procedentes de la Junta de Andalucía. e.1.1) Subvenciones e.1.2) Transferencias.e.2) Procedentes de otras entidades.			
<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 empresas 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 empresas del grupo y asociadas (-). 4. Otras deudas(-).			
<b>11. Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio.</b> a) Dividendos (-). b) Remuneración de otros instrumentos de patrimonio (-).			
<b>12. Flujos de efectivo de las actividades de financiación (+/-9+/-10-11)</b>			
<b>D) Efecto de las variaciones de los tipos de cambio</b>			
<b>E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-A+/-B+/-C+/- D)</b>			
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.			
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.			

## CONTENIDO DE LA MEMORIA

## 1. Actividad de la entidad

En este apartado se describirá el objeto social de la entidad y la actividad o actividades a que se dedique. En particular:

1. Normativa fundacional y vínculo de conexión con la Junta de Andalucía.

2. Domicilio y forma legal de la empresa, así como el lugar donde desarrolle las actividades, si fuese diferente de la sede social.

3. Una descripción de la naturaleza de la explotación de la empresa, así como de sus principales actividades.

4. En el caso de pertenecer a un grupo de sociedades, en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, incluso cuando la sociedad dominante esté domiciliada fuera del territorio español, se informará sobre su nombre, así como el de la sociedad dominante directa y de la dominante última del grupo, la residencia de estas sociedades y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales consolidadas, la fecha de formulación de las mismas o, si procediera, las circunstancias que eximan de la obligación de consolidar.

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 empresa, 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 empresa 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 empresa 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, de la cuenta de pérdidas y ganancias, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo 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, en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en el estado de flujos de efectivo.

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:

a) Naturaleza y descripción del cambio producido y las razones por las cuales el cambio permite una información más fiable y relevante.

b) 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

c) 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:

a) Naturaleza del error y el ejercicio o ejercicios en que se produjo.

b) 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

c) 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. Aplicación de resultados

1. Información sobre la propuesta de aplicación del resultado del ejercicio, de acuerdo con el siguiente esquema:

Base de reparto	Importe
Saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias	
Remanente	
Reservas voluntarias	
Otras reservas de libre disposición.....	-----
	Total ..... -----
Aplicación	Importe
A reserva legal	
A reserva por fondo de comercio	
A reservas especiales	
A reservas voluntarias	
A .....	
A dividendos	
A .....	
A compensación de pérdidas de ejercicios anteriores ..	-----
	Total ..... -----

2. En el caso de distribución de dividendos a cuenta en el ejercicio, se deberá indicar el importe de los mismos e incorporar el estado contable previsional formulado preceptivamente para poner de manifiesto la existencia de liquidez suficiente. Dicho estado contable deberá abarcar un periodo de un año desde que se acuerde la distribución del dividendo a cuenta.

3. Limitaciones para la distribución de dividendos.

### 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.

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 empresa para su inmovilizado.

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

5. Permutas, indicando el criterio seguido y la justificación de su aplicación, en particular, las circunstancias que han llevado a calificar a una permuta de carácter comercial.

6. 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, en particular, las razones por las que los valores emitidos por la empresa que, de acuerdo con el instrumento jurídico empleado, en principio debieran haberse clasificado como instrumentos de patrimonio, han sido contabilizados como pasivos financieros.

b) La naturaleza de los activos financieros y pasivos financieros designados inicialmente como a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como los criterios aplicados en dicha designación y una explicación de cómo la empresa 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) Instrumentos financieros compuestos, deberá indicarse el criterio de valoración seguido para cuantificar el componente de estos instrumentos que deba calificarse como pasivo financiero.

g) Contratos de garantías financieras, indicando el criterio seguido tanto en la valoración inicial como posterior.

h) Inversiones en empresas 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.

i) 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.

j) Instrumentos de patrimonio propio en poder de la empresa, indicando los criterios de valoración y registro empleados.

7. Coberturas contables, indicando los criterios de valoración aplicados por la empresa 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.

8. Existencias, indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro y capitalización de gastos financieros.

## 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.

d) Criterio empleado para la conversión a la moneda de presentación.

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.

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. 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.

14. Criterios empleados para el registro y valoración de los gastos de personal, en particular, el referido a compromisos por pensiones.

15. Pagos basados en acciones, indicando los criterios empleados para su contabilización.

16. Subvenciones, transferencias, donaciones y legados; indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

17. Fondos recibidos de la Junta de Andalucía, indicando el criterio empleado para su clasificación y, en su caso, su imputación a resultados.

18. Operaciones de intermediación, indicando el criterio empleado para su clasificación como tales.

19. Combinaciones de negocios, indicando los criterios de registro y valoración empleados.

20. Negocios conjuntos, indicando los criterios seguidos por la empresa para integrar en sus cuentas anuales los saldos correspondientes al negocio conjunto en que participe.

21. Criterios empleados en transacciones entre partes vinculadas.

22. 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.

23. 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, las aportaciones no dinerarias y las cesiones o adscripciones, 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) Características de las inversiones en inmovilizado material recibidas en cesión o adscripción, con indicación del organismo cedente y el período de cesión o adscripción, así como el método utilizado para su valoración, su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas. Asimismo deberá especificarse el destino previsto de los citados bienes, ya sea la utilización discrecional de la entidad en cumplimiento de su objeto social, su afección a un uso o servicio público, su puesta en valor y su reversión.

g) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

h) 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, 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 período que abarca la proyección de los flujos de efectivo y la tasa de crecimiento de éstos a partir del quinto año.

i) 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.

j) 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.

k) 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 7.

l) Características del inmovilizado material no afecto directamente a la explotación, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

m) Importe y características de los bienes totalmente amortizados en uso, distinguiendo entre construcciones y resto de elementos.

n) Bienes afectos a garantías y reversión, así como la existencia y los importes de restricciones a la titularidad.

o) Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado material, indicando también el importe de dichos activos.

p) Compromisos firmes de compra y fuentes previsible de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

q) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

r) 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.

s) En el caso de inmuebles, se indicará de forma separada el valor de la construcción y del terreno.

t) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado material.

u) Si existiesen elementos cedidos a terceros, se detallarán con indicación de su valor y las características y condiciones de cesión.

v) Bienes que por cualquier circunstancia no se encuentran reconocidos en el inmovilizado material pero que son utilizados de forma duradera en virtud de convenios de prestación de servicios, encomiendas de gestión o explotación o similares.

## 6. Inversiones inmobiliarias

Además de la información requerida en la nota anterior, 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.

## 7. Inmovilizado intangible

### 7.1. 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) Características de las inversiones en inmovilizado intangible recibidas en cesión o adscripción, con indicación del organismo cedente y el período de cesión o adscripción, así como el método utilizado para su valoración, su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas. Asimismo deberá especificarse el destino previsto de los citados activos, ya sea la utilización discrecional de la empresa en cumplimiento de su objeto social, su afectación a un uso o servicio público, su puesta en valor y su reversión.

g) Importe de los gastos financieros capitalizados en el ejercicio, así como los criterios seguidos para su determinación.

h) 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 estos a partir del quinto año.

i) 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.

j) 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.

k) Características del inmovilizado intangible no afecto directamente a la explotación, indicando su valor contable, amortización y correcciones valorativas por deterioro acumuladas.

l) Importe y características de los inmovilizados intangibles totalmente amortizados en uso.

m) Subvenciones, donaciones, transferencias y legados recibidos relacionados con el inmovilizado intangible, indicando también el importe de dichos activos.

n) Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

o) El resultado del ejercicio derivado de la enajenación o disposición por otros medios de elementos del inmovilizado intangible.

p) 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.

q) 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.

r) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte al inmovilizado intangible tales como: arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

## 7.2. 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 empresa 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) Los ajustes que procedan del reconocimiento posterior de activos por impuesto diferido efectuado durante el ejercicio.

d) 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.

8. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.

La información que se requiere a continuación para las operaciones de arrendamiento, también deberá suministrarse cuando la empresa realice otras operaciones de naturaleza similar.

### 8.1. 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 cubra 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 subarrendamientos 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 empresa 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.

8.2. 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 empresa 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.

9. Instrumentos financieros

9.1. 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.

9.2. Información sobre la relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y los resultados de la empresa.

9.2.1. 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 décima, de acuerdo con la siguiente estructura:

a.1. Activos financieros, salvo inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Ver Cuadro núm. 1 en Anexo.

a.2. Pasivos financieros

Ver Cuadro núm. 2 en Anexo.

b) Activos financieros y pasivos financieros valorados a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

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 la cuenta de

pérdidas y ganancias» o en la de «Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias», 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 empresa 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 empresa permanece expuesta.
- El valor en libros de los activos cedidos y los pasivos asociados, que la empresa 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 empresa 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.

i) Deudas con características especiales.

Cuando la entidad tenga deudas con características especiales, informará de la naturaleza de las deudas, sus importes y características, desglosando cuando proceda si son con empresas del grupo o asociadas.

9.2.2. Información relacionada con la cuenta de pérdidas y ganancias 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 pérdidas y ganancias relacionado con tales activos.

9.2.3. 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 pérdidas y ganancias.
- b) El importe reconocido en el patrimonio neto durante el ejercicio y el importe que ha sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias desde el patrimonio neto, detallando los importes incluidos en cada partida de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- 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 pérdidas y ganancias 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 el caso 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 estima 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 pérdidas y ganancias del ejercicio.

c) Empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

Se detallará información sobre las empresas del grupo, multigrupo y asociadas, incluyendo:

a) Denominación, domicilio y forma jurídica de las empresas 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 empresa 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 empresas multigrupo, asociadas, aquellas en las que aun poseyendo más del 20% del capital la empresa no

ejerza influencia significativa y aquellas en las que la sociedad sea socio colectivo. Asimismo, se informará sobre las contingencias en las que se haya incurrido en relación con dichas empresas. Si la empresa 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 empresa como dependiente, indicándose la fracción de capital y el porcentaje de derechos de voto adquiridos.

d) Notificaciones efectuadas, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 86 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, a las sociedades participadas, directa o indirectamente, en más de un 10%

e) 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.

f) El resultado derivado de la enajenación o disposición por otro medio, de inversiones en empresas 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.

f) El importe de los saldos mantenidos en cuentas abiertas en entidades de crédito. La empresa facilitará los datos necesarios para la determinación de su contribución a los «Activos Financieros de la Junta de Andalucía», para lo cual, se suministrarán los siguientes datos:

- Cuentas abiertas en entidades de crédito, depósitos, imposiciones a plazo, con indicación de:
  - Nombre de la Entidad.
  - Número de cuenta.
  - Saldo a la fecha.
- Inversiones financieras en pagarés, bonos, obligaciones o cualquier activo financiero de renta fija, con indicación de:
  - Entidad emisora.
  - Entidad Intermediaria/Depositaria.
  - Fecha de vencimiento del activo.
  - Valor nominal.
  - Valor efectivo o contable.
- Cualquier otro tipo de inversión financiera no reflejada en los apartados anteriores, con indicación de los mismos datos.

9.3. Información sobre la naturaleza y el nivel de riesgo procedente de instrumentos financieros.

9.3.1. 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.

#### 9.3.2. 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 empresa 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.

#### 9.4. Fondos propios.

Se informará sobre:

a) Número de acciones o participaciones en el capital y valor nominal de cada una de ellas, distinguiendo por clases, así como los derechos otorgados a las mismas y las restricciones que puedan tener. También, en su caso, se indicará para cada clase los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad. Esta misma información se requerirá respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

b) Ampliación de capital en curso indicando el número de acciones o participaciones a suscribir, su valor nominal, la prima de emisión, el desembolso inicial, los derechos que incorporarán y restricciones que tendrán, así como la existencia o no de derechos preferentes de suscripción a favor de socios, accionistas u obligacionistas, y el plazo concedido para la suscripción.

c) Importe del capital autorizado por la junta de accionistas para que los administradores lo pongan en circulación, indicando el periodo al que se extiende la autorización.

d) Derechos incorporados a las partes de fundador, bonos de disfrute, obligaciones convertibles e instrumentos financieros similares, con indicación de su número y de la extensión de los derechos que confieren.

e) Circunstancias específicas que restringen la disponibilidad de las reservas.

f) Número, valor nominal y precio medio de adquisición de las acciones o participaciones propias en poder de la sociedad o de un tercero que obre por cuenta de ésta, especificando su destino final previsto e importe de la reserva por adquisición de acciones de la sociedad dominante.

También se informará sobre el número, valor nominal e importe de la reserva correspondiente a las acciones propias aceptadas en garantía. En su caso, se informará igualmente en lo que corresponda, respecto a otros instrumentos de patrimonio distintos del capital.

g) La parte de capital que, en su caso, es poseído por otra empresa, directamente o por medio de sus filiales, cuando sea igual o superior al 10%.

h) Acciones de la sociedad admitidas a cotización.

i) Opciones emitidas u otros contratos por la sociedad sobre sus propias acciones, que deban calificarse como fondos propios, describiendo sus condiciones e importes correspondientes.

j) Circunstancias específicas relativas a subvenciones, transferencias, donaciones, y legados otorgados por socios o propietarios y que de acuerdo con las normas de registro y valoración forman parte de los fondos propios.

#### 10. Existencias

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.

#### 11. 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 resultado 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 la cuenta de pérdidas y ganancias, 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.

## 12. Situación fiscal

### 12.1. Impuestos sobre beneficios.

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.

Ver Cuadro 3 en Anexo

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 pérdidas y ganancias.

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 resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias -distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la empresa 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 del estado de ingresos y gastos reconocidos.

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 las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance el correspondiente pasivo por impuesto diferido, en los términos señalados en la norma de registro y valoración.

5. 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 empresa 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.

6. 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.

7. Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.

8. Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.

9. Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.

10. 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.

11. 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

1. El desglose de las partidas 4.a) y 4.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias, «Consumo de mercaderías» y «Consumo de materias primas y otras materias consumibles», distinguiendo entre compras y variación de existencias.

Asimismo, se diferenciarán las compras nacionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones.

Desglose de la partida 6.b) de la cuenta de pérdidas y ganancias «Cargas sociales», distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

2. El importe de la venta de bienes y prestación de servicios producidos por permuta de bienes no monetarios y servicios.

3. Los resultados originados fuera de la actividad normal de la entidad incluidos en la partida «Otros resultados».

## 14. 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 (combinaciones de negocios, etc.).
- 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.

#### 15. 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 14.

d) Contingencias relacionadas con la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la información exigida en el apartado 2 de la nota 14.

e) Inversiones realizadas durante el ejercicio por razones medioambientales.

f) Compensaciones a recibir de terceros.

#### 16. 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 14, 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.

#### 17. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio

Para cada acuerdo de pagos basados en instrumentos de patrimonio, deberá indicarse:

1. Descripción de cada tipo de acuerdo de pagos basados en instrumentos de patrimonio que haya existido a lo largo del ejercicio, con indicación del beneficiario.

Si dichos acuerdos tienen características similares se podrá informar sobre los mismos de forma conjunta, siempre que dicha información permita comprender la naturaleza y el alcance de dichos acuerdos.

2. Cuando proceda registrar pasivos en las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, se incluirá la información requerida para las provisiones reconocidas en el balance en el apartado 1 de la nota 14.

3. Cuando las transacciones consistan en pagos basados en opciones sobre acciones, se informará sobre:

a) El número y la media ponderada de los precios de ejercicio de las opciones existentes al comienzo y al final del ejercicio, las concedidas, y anuladas durante el mismo, así como las que hayan caducado a lo largo de ejercicio. Por último se proporcionará la misma información sobre las ejercitables al final de periodo.

b) Para las opciones sobre acciones ejercitadas durante el ejercicio, se indicará el precio medio ponderado de las acciones en la fecha de ejercicio, pudiéndose señalar el precio medio ponderado de la acción durante el periodo.

c) Para las opciones existentes al final del ejercicio, el rango de precios de ejercicio y la vida media ponderada pendiente de las mismas.

Se deberá indicar cómo se ha determinado durante el ejercicio el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos.

Se deberá indicar el efecto que hayan tenido las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio sobre la situación financiera y el resultado de la entidad.

4. Cuando no se pueda estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes y servicios recibidos, según se establece en la norma de registro y valoración, se informará sobre este hecho, explicando los motivos de dicha imposibilidad.

#### 18. Subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos de entidades distintas a la Junta de Andalucía

Se informará sobre:

1. El importe y características de las subvenciones, transferencias, donaciones y legados recibidos que aparecen en el balance, así como los imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias.

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, transferencias, 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, transferencias, donaciones y legados.

## 19. Fondos recibidos de la Junta de Andalucía

## 19.1. Consideraciones generales.

La información requerida en los siguientes apartados será de aplicación a la financiación recibida de las Consejerías y Agencias de la Junta de Andalucía sometidas al régimen de Contabilidad Presupuestaria.

A efectos de presentación en la memoria, la información se deberá suministrar tomando en consideración las categorías económicas establecidas en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup>

## 19.2. Información presupuestaria.

Para cada una de las categorías económicas establecidas en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> se suministrará la

siguiente información en relación a la financiación recibida en el ejercicio:

- Consejería o Agencia que concede los fondos.
- Capítulo presupuestario en el que los fondos aparecen consignados en el presupuesto de la Junta de Andalucía.
- Crédito definitivo.
- Documentos de autorización y disposición de crédito (documentos AD).
- Documentos de obligaciones y propuestas de pago reconocidas (documentos OP).

De acuerdo con la siguiente estructura:

	Consejería o Agencia concedente	Crédito definitivo			Documentos AD			Documentos OP		
		Transferencias	Subvenciones	Encomiendas	Transferencias	Subvenciones	Encomiendas	Transferencias	Subvenciones	Encomiendas
		Capítulo/s								
Categoría	Consejería o Agencia concedente A Consejería o Agencia concedente B (...)	Una columna por cada capítulo								
Fondos Propios										
Préstamos										
Financiación del presupuesto de explotación										
Financiación del inmovilizado										
Contraprestación de actividades especificadas										
Intermediación en la construcción de infraestructuras										
Intermediación en la entrega de subvenciones										
Otras										
Total										

19.3. Información sobre la relevancia de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía en la situación financiera de la empresa.

## a) Derechos de cobro frente a la Junta de Andalucía.

a.1. Análisis del valor en libros de los derechos de cobro con la Junta de Andalucía para cada una de las categorías económicas establecidas en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup>, de acuerdo con la siguiente estructura:

	Consejería o Agencia deudora	Saldo inicial	Derechos reconocidos en el ejercicio	Cobros	Bajas	Saldo final
Categoría	Consejería o Agencia deudora A Consejería o Agencia deudora B (...)					
Fondos propios						
Préstamos						
Financiación del presupuesto de explotación						
Financiación del inmovilizado						
Contraprestación de actividades especificadas						

	Consejería o Agencia deudora	Saldo inicial	Derechos reconocidos en el ejercicio	Cobros	Bajas	Saldo final
Intermediación en la construcción de infraestructuras						
Intermediación en la entrega de subvenciones						
Otros						
Total						

a.2. Se presentará información adicional acerca de las circunstancias por las cuales surgen y se dan de baja los derechos de cobro reconocidos en el ejercicio.

b) Obligaciones frente a la Junta de Andalucía

b.1. Análisis del valor en libros de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía pendientes de aplicar para cada una de las categorías económicas establecidas en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup>, de acuerdo con la siguiente estructura:

	Consejería o Agencia acreedora	Saldo inicial	Fondos recibidos pendientes de aplicar	Fondos aplicados	Reintegros	Saldo final
Categoría	Consejería o Agencia acreedora A					
	Consejería o Agencia acreedora B					
	(...)					
Fondos propios						
Préstamo						
Financiación del presupuesto de explotación						
Financiación del inmovilizado						
Contraprestación de actividades especificadas						
Intermediación en la construcción de infraestructuras						
Intermediación en la entrega de subvenciones						
Otros						
Total						

b.2. Se presentará información adicional sobre el cumplimiento o no de las condiciones asociadas a la concesión de los fondos.

19.4. Información sobre la relevancia de los fondos recibidos de la Junta de Andalucía en los resultados y el patrimonio neto de la entidad.

1. Se informará sobre el importe de los ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio para las categorías económicas establecidas en la norma de registro y valoración 21.<sup>a</sup> que correspondan. Se deberá diferenciar entre los ingresos que se han reconocido en el ejercicio y los que proceden de transferencias de ingresos contabilizados inicialmente como ingresos directamente imputados al patrimonio neto.

2. Para los fondos recibidos que se contabilizan inicialmente como ingresos directamente imputados al patrimonio neto se efectuará un análisis del movimiento del contenido de la subagrupación correspondiente del balance, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones.

3. Se informará de los fondos recibidos que han sido contabilizados como aportaciones de socios.

20. Otra información relativa a las operaciones de intermediación

1. Análisis comparativo de los derechos de cobro con la entidad que concede los fondos y de las obligaciones de pago frente a terceros por operaciones de intermediación, de acuerdo con la siguiente estructura:

	Intermediación en la entrega de subvenciones	Intermediación en la construcción de infraestructuras para la Junta de Andalucía u otras Administraciones públicas
	Derechos de cobro	Derechos de cobro
Saldo inicial		
Derechos reconocidos en el ejercicio		
Cobros		
Saldo final		

	Intermediación en la entrega de subvenciones	Intermediación en la construcción de infraestructuras para la Junta de Andalucía u otras Administraciones públicas
	Obligaciones de pago	Obligaciones de pago
Saldo inicial		
Obligaciones reconocidas en el ejercicio		
Pagos		
Saldo final		

2. En el caso de que la entidad realice operaciones de intermediación con entidades distintas de la Junta de Andalucía, se incluirá el mismo detalle que se indica en el apartado anterior.

## 21. Combinaciones de negocios

1. La entidad adquirente indicará, para cada una de las combinaciones de negocios que haya efectuado durante el ejercicio, la siguiente información:

- Los nombres y descripciones de las empresas o negocios que se combinen.
- La fecha de adquisición.
- La forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.

d) Los motivos por los que se realiza la operación, así como una descripción de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio.

e) El coste de la combinación y una descripción de los componentes del mismo, desagregando por categorías de elementos tales como:

- Efectivo.
- Otros activos materiales o intangibles, tales como un negocio o empresa dependiente de la adquirente.
- Pagos contingentes.
- Instrumentos de deuda.
- Participación en el patrimonio del adquirente, incluyendo el número de instrumentos de patrimonio emitidos o a emitir y el método para estimar su valor razonable.
- Las participaciones previas en el patrimonio de la empresa adquirida que no hayan dado lugar al control de la misma, en las combinaciones de negocio por etapas.

f) Los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos y pasivos de la empresa adquirida, indicando aquellos que de acuerdo con la norma de registro y valoración no se recogen por su valor razonable.

g) El importe máximo potencial de los pagos futuros que la adquirente pudiera estar obligada a realizar conforme a las condiciones de la adquisición, o la circunstancia de que tal importe no existe, si así fuera.

h) Respecto al fondo de comercio que pueda haber surgido en las combinaciones de negocio, la empresa deberá suministrar la información solicitada en el apartado 2 de la nota 7.

i) En las combinaciones de negocios en las que el coste de la combinación resulte inferior al valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos, el importe y la naturaleza de cualquier exceso que se reconozca en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración y la partida en la que figure. Asimismo, en su caso, se describirán los activos intangibles que no hayan podido ser registrados por no poder calcularse su valoración por referencia a un mercado activo.

j) En las combinaciones de negocio en las cuales existiese una relación previa entre adquirente y adquirido, en la fecha de adquisición, se señalará la naturaleza de dicha relación y, en su caso, la valoración del importe para liquidar dicha relación previa, el método utilizado para su determinación y cualquier

resultado reconocido como consecuencia de dicha liquidación así como la partida en la que figure.

2. La información requerida en el apartado anterior se revelará de forma agregada para las combinaciones de negocios, efectuadas durante el ejercicio económico, que individualmente carezcan de importancia relativa.

Adicionalmente, la entidad adquirente proporcionará la información contenida en el apartado anterior para cada una de las combinaciones de negocios efectuadas o en curso entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la de su formulación, a menos que esto no sea posible. En este caso se señalarán las razones por las que esta información no puede ser proporcionada.

3. La entidad adquirente revelará, de forma separada para cada combinación de negocios efectuada durante el ejercicio, o agregadamente para las que carezcan individualmente de importancia relativa, la parte de los ingresos y el resultado imputable a la combinación desde la fecha de adquisición. También indicará los ingresos y el resultado del ejercicio que hubiera obtenido la empresa resultante de la combinación de negocios bajo el supuesto de que todas las combinaciones de negocio realizadas en el ejercicio se hubiesen efectuado en la fecha de inicio del mismo.

En el caso de que esta información no pudiese ser suministrada, se señalará este hecho y se motivará.

4. Se indicará la siguiente información en relación con las combinaciones de negocios efectuadas durante el ejercicio o en los ejercicios anteriores:

a) Si el importe reconocido en cuentas se ha determinado provisionalmente, se señalarán los motivos por los que el reconocimiento inicial no es completo, los activos adquiridos y compromisos asumidos para los que el periodo de valoración está abierto y el importe y naturaleza de cualquier ajuste en la valoración efectuado durante el ejercicio.

b) Una descripción de los hechos o circunstancias posteriores a la adquisición que han dado lugar al reconocimiento durante el ejercicio de impuestos diferidos adquiridos como parte de la combinación de negocios.

c) El importe y una justificación de cualquier ganancia o pérdida reconocida en el ejercicio que esté relacionada con los activos adquiridos o pasivos asumidos y sea de tal importe, naturaleza o incidencia que esta información sea relevante para comprender las cuentas anuales de la empresa resultante de la combinación de negocios.

## 22. 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:

- Explotaciones controladas conjuntamente, y
- Activos controlados conjuntamente.

2. Sin perjuicio de la información requerida en el apartado 2 de la nota 14, 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 empresa 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 pérdidas y ganancias, del estado de flujos de efectivo y del estado de cambios en el patrimonio neto, los importes correspondientes a cada negocio conjunto.

#### 23. Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas

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 pérdidas y ganancias.

b) El gasto por impuesto sobre beneficios relativo al anterior resultado.

c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de explotación, 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 pérdidas y ganancias o en el estado de cambios en el patrimonio neto, 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.

#### 24. Hechos posteriores al cierre

La empresa 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 empresa en funcionamiento, informando de:

a) Descripción del hecho posterior y su naturaleza (factor que genera duda respecto a la aplicación del principio de empresa 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.

#### 25. 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 empresas del grupo.

c) Negocios conjuntos en los que la empresa sea uno de los partícipes.

d) Empresas asociadas.

e) Empresas con control conjunto o influencia significativa sobre la empresa.

f) Personal clave de la dirección de la empresa 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 empresas 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 empresa) 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 distribuidos.

i) Garantías y avales.

j) Remuneraciones e indemnizaciones.

k) Aportaciones a planes de pensiones y seguros de vida.

l) Prestaciones a compensar con instrumentos financieros propios.

m) 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 empresa y la parte vinculada.

n) Acuerdo de reparto de costes en relación con la producción de bienes y servicios que serán utilizados por varias partes vinculadas.

o) Acuerdos de gestión de tesorería, y

p) 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. No obstante, en todo caso deberá informarse 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 administración, 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 administración y personal de alta dirección. Asimismo, se incluirá información sobre indemnizaciones por cese y pagos basados en instrumentos de patrimonio.

Cuando los miembros del órgano de administración 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 administración.

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 administración, 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 administración 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 administración.

7. Las entidades que se organicen bajo la forma jurídica de sociedad anónima, deberán especificar la participación de los administradores en el capital de otra sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, así como los cargos o las funciones que en ella ejerzan, así como la realización por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad del que constituya el objeto social de la entidad.

8. En el caso de pertenecer a un grupo de empresas, se describirá la estructura financiera del grupo.

## 26. Otra información

Se incluirá información sobre:

1. El número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, expresado por categorías. 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 altos directivos y el de consejeros.

2. Las entidades que hayan emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y que de acuerdo con la normativa en vigor, únicamente publiquen cuentas anuales individuales, vendrán obligadas a informar sobre las principales variaciones que se originarían en el patrimonio neto y en la cuenta de pérdidas y ganancias si se hubieran aplicado las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea, indicando los criterios de valoración que hayan aplicado.

3. 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 empresa del mismo grupo a que perteneciese el auditor de cuentas, o a cualquier otra empresa con la que el auditor esté vinculado por control, propiedad común o gestión.

4. 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.

5. Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas so-



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
Pasivos a valor razonable con cambios en patrimonio neto															
Derivados de cobertura															
Total															

CUADRO 3

CONCILIACION DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	-----	-----	-----	-----
Impuesto sobre Sociedades	-----	-----	-----	-----
Diferencias permanentes	-----	-----	-----	-----
Diferencias temporarias:				
- con origen en el ejercicio	-----	-----	-----	-----
- con origen en ejercicios anteriores	-----	-----	-----	-----
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores			(-----)	
Base imponible (resultado fiscal)			-----	

(Continúa en el fascículo 3 de 3)

FRANQUEO CONCERTADO núm. 41/63