

## 1. Disposiciones generales

### CONSEJERÍA DE ECONOMÍA, HACIENDA Y FONDOS EUROPEOS

*Orden de 21 de diciembre de 2022, por la que se aprueban las normas para la elaboración de estados contables consolidados y se dictan normas para la formación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía.*

I

La contabilidad en el ámbito del sector público experimentó en la primera década de los años 2000 un prolongado proceso de modernización y reforma, que a nivel estatal se plasmó en el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril. Dicho Plan se concibió como un plan marco para todas las Administraciones Públicas con la pretensión de avanzar en el proceso de normalización contable, en especial a través de la adaptación de sus principios a los criterios contables previstos en las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. A nivel autonómico, con el Plan General de Contabilidad Financiera de la Administración de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial, aprobado por la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 30 de marzo de 2015 y modificado por Orden de 7 de septiembre de 2020, de la Consejería de Hacienda y Financiación Europea, que modifica la denominación y el título del citado Plan con motivo de la incorporación de las agencias públicas empresariales previstas en el artículo 68.1.b) de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, a la contabilidad presupuestaria, se llevó a cabo la adaptación al Plan General de Contabilidad del sector público estatal, con la que se pretendía la obtención de una información contable comparable y homogénea con las distintas Administraciones Públicas, así como continuar el proceso de mejora de la transparencia y rendición de la información contable y contribuir al proceso de normalización iniciado en el ámbito de las empresas y de la Administración del Estado.

En los últimos años, tras la entrada en vigor de la citada normativa, se han conseguido importantes avances en lo que respecta a la calidad de la información contable incluida en las cuentas individuales de las Administraciones Públicas. Sin embargo, en la actualidad, la información contable que ofrecen las cuentas individuales deviene insuficiente, siendo necesario avanzar también en la elaboración de las cuentas consolidadas.

Ello es debido al proceso de descentralización en la prestación de servicios que se ha llevado a cabo en el pasado reciente, mediante la creación de entidades públicas con el fin de conseguir una mejora en la eficacia y eficiencia de los servicios públicos, lo que ha traído consigo una pérdida de información del grupo de entidades incluidas en el mismo ámbito de control.

Mediante la consolidación contable se pretende agrupar la información del grupo de entidades públicas incluidas dentro del mismo ámbito de control, para lo cual es necesario disponer de cuentas individuales de las distintas entidades y de información contable en la que se refleje la gestión realizada por todas las entidades sobre las que la entidad dominante ejerce el control, entendiéndose por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio. Para que los estados contables reflejen la imagen de la situación financiera y patrimonial del grupo de entidades públicas no es suficiente con la mera agregación de las cuentas individuales, sino que es preciso efectuar la consolidación de dichas cuentas, lo que supone un avance importante en la transparencia de la información contable pública.

00275081

La elaboración de cuentas consolidadas no debe suponer el abandono de la presentación de las cuentas individuales, ya que estas siguen teniendo una importancia destacada en el procedimiento de rendición de cuentas de las personas responsables de las distintas entidades públicas.

Para la consecución del objetivo de rendir cuentas consolidadas, en el ámbito de la Administración del Estado, la Intervención General de la Administración del Estado promovió en el año 2006 la constitución de un grupo de trabajo en la Comisión de Contabilidad Pública que elaboró el documento «Consolidación de cuentas en el sector público» en el que se establecen los criterios generales para la elaboración de cuentas consolidadas. Este documento pretendía servir de base a cualquier Administración Pública estatal, autonómica o local que pretendiera elaborar cuentas consolidadas. Se iniciaron las modificaciones normativas precisas para la elaboración de un único documento consolidado que integre no solo las cuentas de las entidades del sector público estatal, sino también las cuentas de las entidades controladas, directa o indirectamente, por la Administración General del Estado que no forman parte del sector público estatal, de las entidades multigrupo y de las asociadas. Este proceso culminó con la publicación de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, aprobadas por la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

En el artículo único de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, se aprueban las referidas Normas, con el carácter de marco contable para todas las Administraciones Públicas. En este contexto, respetando el carácter de marco contable de dicha norma, y atendiendo a las recomendaciones realizadas por la Cámara de Cuentas en los últimos informes de fiscalización de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en los que se pone de manifiesto la inexistencia de una norma autonómica que regule los criterios y procedimientos de formulación de los estados contables consolidados, procede realizar las modificaciones normativas precisas que permitan dar respuesta a esa necesidad de mostrar información que refleje la imagen fiel de la situación financiera y patrimonial del grupo, para lo que no es suficiente con la mera agregación de las cuentas individuales, sino que es preciso la consolidación de las mismas.

Las necesarias modificaciones normativas se iniciaron con la Ley 6/2019, de 19 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2020, que en su disposición final primera, apartado treinta y seis, modifica el artículo 100 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, relativo a las atribuciones que le corresponden a la Intervención General de la Junta de Andalucía (en adelante Intervención General), como órgano directivo de la contabilidad pública de la Comunidad Autónoma, para añadirle un nuevo apartado g): «Someter a la decisión de la persona titular de la Consejería competente en materia de Hacienda la aprobación de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público andaluz». En desarrollo del referido precepto se dicta la presente orden.

Dos elementos esenciales han informado la elaboración de esta norma. Por un lado el respeto a las líneas básicas de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, que a su vez sigue la misma senda que se ha iniciado en el ámbito empresarial, con el objetivo de incluir en la consolidación de cuentas a las entidades que aplican un plan de cuentas diferente al de la entidad dominante, y por otro la pretensión de completarla y adaptarla con el objeto de poder dar respuesta a la problemática planteada por las operaciones económicas de las entidades propias de la Junta de Andalucía, introduciendo las modificaciones que se describen en los apartados siguientes.

Como novedad se ha optado por no contemplar como método de integración el procedimiento de integración proporcional. En la normativa estatal es un método opcional que puede aplicarse a las entidades multigrupo, de modo que, si se opta por aplicar dicho método, su aplicación deberá ser uniforme para todas las entidades que se encuentren en dicha situación.

Aunque en España actualmente se utilizan tanto el procedimiento de integración proporcional como el de puesta en equivalencia, el método de integración proporcional está siendo abandonado tras el cambio de posicionamiento de la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board o IASB) con la sustitución de la Norma Internacional de Contabilidad 31 por la Norma Internacional de Información Financiera 11, donde se abandona el método de consolidación proporcional, debiendo usarse el procedimiento de puesta en equivalencia en los supuestos en los que anteriormente se utilizaba el método de integración proporcional.

En este contexto, aun estando previstos en la normativa estatal ambos procedimientos, en el ámbito de la Comunidad Autónoma se ha optado por no contemplarlo como procedimiento de consolidación. En su lugar, para las entidades multigrupo se ha optado por el procedimiento de puesta en equivalencia.

Otra novedad reside en la supresión de uno de los supuestos de dispensa de la obligación de consolidar: de acuerdo con la normativa estatal la entidad dominante no estará obligada a efectuar la consolidación en el supuesto de que, estando sometida a los principios contables públicos, sea, a su vez, dependiente de otra entidad sometida a los mismos principios contables, siempre que la entidad dominante presente cuentas consolidadas. Este apartado se ha suprimido con el fin de que las entidades dependientes, que a su vez sean dominantes, estén obligadas a presentar, además de las cuentas individuales, cuentas consolidadas, lo que facilitará la integración de las cuentas del grupo en las cuentas consolidadas de la entidad dominante.

Además se ha completado la normativa estatal con el fin de dar respuesta a las recomendaciones de la Cámara de Cuentas en los informes de fiscalización de la Cuenta General en los que se pone de manifiesto, en materia de consolidación, que no existe una norma que determine y justifique las cuentas extrapresupuestarias que deban conformar los apartados relativos a operaciones no presupuestarias, aun cuando precisa que en la confección de la Cuenta General se considera el efecto de las cuentas extrapresupuestarias que recogen las transacciones entre la Junta de Andalucía y sus agencias administrativas y de régimen especial.

También se han establecido ligeras modificaciones en los criterios de homogeneización temporal, teniendo en cuenta que en la Comunidad Autónoma solo existe una entidad con período contable distinto al año natural y con el fin de adaptarlos al tratamiento que hace el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía de la rendición de cuentas de estas entidades. Asimismo, se han eliminado las referencias a las entidades de crédito y de seguros dependientes por no existir en el ámbito del perímetro de consolidación entidades de esa naturaleza.

Para finalizar, se han adaptado los modelos de estados contables consolidados a la estructura de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma, incluyéndose en el estado de liquidación del presupuesto, el estado de las modificaciones de crédito. Se ha añadido además en este apartado la información presupuestaria relativa a obligaciones pendientes de pago de ejercicios anteriores, compromisos de ejercicios posteriores, derechos pendientes de cobro de ejercicios cerrados y derechos reconocidos de ejercicios posteriores, en vez de formar parte dichos estados de la memoria, tal como se recoge en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas del sector público estatal.

| |

El Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía regula el contenido de la Cuenta General en el artículo 105. El texto de este artículo ha sido modificado mediante la Ley 3/2020, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2021, con el fin de armonizar y homogeneizar la normativa vigente y de facilitar la elaboración y aplicación de las normas

00275081

sobre consolidación. Establece este artículo el contenido de la Cuenta General, que comprenderá todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio por la Administración de la Junta de Andalucía, sus agencias, instituciones, consorcios, sociedades mercantiles y fundaciones del sector público andaluz y fondos carentes de personalidad jurídica regulados en el artículo 5.5 del propio texto, detallando los estados que componen la Cuenta General de la Administración de la Junta de Andalucía, sus agencias administrativas, de régimen especial y demás entidades sometidas a contabilidad presupuestaria, así como de las sociedades mercantiles del sector público andaluz, fondos carentes de personalidad jurídica, fundaciones y otras entidades referidas en el artículo 5.3, otorgándole una estructura comparable y homogénea con las demás Administraciones Públicas aunque contemplando las peculiaridades de las operaciones económicas propias de la Junta de Andalucía.

Por su parte, el artículo 100 del citado Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, en su apartado b), establece que le corresponde a la Intervención General, como órgano directivo de la contabilidad pública de la Comunidad Autónoma, promover el ejercicio de la potestad reglamentaria en orden a la determinación de la estructura, justificación, tramitación y rendición de las cuentas y demás documentos relativos a la contabilidad pública. En el mismo sentido, el artículo 111.g) del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Intervención General de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto 92/2022, de 31 de mayo, establece, entre las funciones ejercidas por la persona titular de la Consejería competente en materia de Hacienda, la de determinar el contenido, la estructura, las normas de elaboración y los criterios de consolidación de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Actualmente, es la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 19 de febrero de 2015, por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía, la que establece las disposiciones relativas a la rendición de cuentas, en las que se determina la estructura, periodicidad y cuentadantes, así como el contenido de la Cuenta General. Es necesaria la adaptación de su contenido a lo previsto en el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía tras la modificación experimentada mediante la Ley 3/2020, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2021, y en desarrollo de lo dispuesto en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Intervención General de la Junta de Andalucía aprobado por Decreto 92/2022, de 31 de mayo.

A la hora de establecer el contenido y estructura de la Cuenta General es necesario, además de adecuarlo a la nueva redacción del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, no perder de vista el proceso de mejora continua y de avance en materia de contabilidad, con la finalidad de ofrecer una visión de conjunto de la actividad desarrollada por todo el sector público de la Comunidad, por lo que se considera oportuno ir avanzando en la elaboración de una Cuenta General en la que se incluya la información contable consolidada.

En este sentido, cabe destacar que la Cuenta General consolidada es el instrumento que permite cumplir los objetivos generales de la cuenta como son el suministro de información sobre la situación económico-financiera y patrimonial, sobre los resultados económico-patrimoniales y sobre la ejecución del presupuesto y el grado de realización de los objetivos. Ni las cuentas individuales ni la agregación de las mismas proporcionan información suficiente sobre el cumplimiento de los objetivos. Esto es especialmente relevante teniendo en cuenta la existencia de múltiples transacciones entre las distintas entidades que integran el sector público andaluz. La información que se integra en la Cuenta General debe completarse con la información de los estados consolidados, para lo cual debe emprenderse un proceso de incorporación gradual de dichos estados en el contenido de la Cuenta.

En este sentido, inicialmente se ha optado por incluir la información contable consolidada en la memoria de las cuentas de la Junta de Andalucía con el objetivo de ir avanzando en el proceso de consolidación mediante la integración, de manera paulatina, de las entidades de los sectores públicos administrativo, empresarial y fundacional, para finalizar con la integración de las entidades multigrupo y asociadas, regulándose para cada caso el método de integración y los modelos de estados contables.

Para poder lograr este objetivo, es también cuestión primordial poder seguir avanzando en el proceso de rendición de cuentas en plazo, cuestión compleja y crucial para el trabajo de la Intervención General que depende de esta rendición de cuentas, máxime cuando no basta con la inclusión de las cuentas individuales en la Cuenta General, sino que será necesario efectuar las tareas de consolidación, tareas cuya culminación con éxito depende de la información que suministren las distintas entidades. Con el fin de ordenar y clarificar la información a rendir por las distintas entidades, detallar su contenido y periodicidad, así como establecer quiénes serán los sujetos responsables de rendir dicha información, se han introducido varios artículos que pretenden dar cumplimiento a este objetivo, actualizando lo dispuesto en la orden por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía hasta ahora vigente.

Se contempla también, por último, el tratamiento de las diferencias de consolidación en el primer ejercicio en el que se realicen las operaciones de consolidación y en ejercicios posteriores, así como el tratamiento de determinadas operaciones específicas.

La presente orden se adecúa a los principios de buena regulación referidos en el artículo 129 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y el artículo 7 del Decreto 622/2019, de 27 de diciembre, de administración electrónica, simplificación de procedimientos y racionalización organizativa de la Junta de Andalucía. De acuerdo con los principios de necesidad y eficacia, la aprobación de esta orden se justifica por una razón de interés general: efectuar la consolidación de las cuentas del grupo de entidades públicas, lo que supone un avance importante en la transparencia de la información contable pública y establecer el procedimiento de elaboración de la Cuenta General.

Los fines perseguidos con esta disposición son precisamente mostrar información que refleje la imagen fiel de la situación financiera y patrimonial del grupo, siendo la presente disposición el instrumento más idóneo para la consecución de este objetivo.

A su vez, al establecer determinadas normas para la formulación de estados contables consolidados, se dota a las personas destinatarias de los medios para conocer el procedimiento a seguir para la consolidación de dichas cuentas, las medidas que deberán observarse para que el proceso se realice con las garantías necesarias, lo que redundará en la seguridad jurídica. Asimismo, con esta norma se satisface el principio de proporcionalidad, ya que establece los trámites imprescindibles para lograr la finalidad perseguida, sin imponer cargas administrativas innecesarias o accesorias.

Por otro lado, esta orden responde al principio de transparencia, ya que a través de su publicación en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía la ciudadanía tendrá información sobre el procedimiento para la formulación de cuentas consolidadas y la elaboración de la Cuenta General, lo que posibilita la transparencia en el funcionamiento de los poderes públicos. Asimismo, mediante la publicación en el Portal de transparencia, tendrá información sobre los trámites seguidos en el procedimiento de tramitación de la propuesta normativa y sobre la participación de los interesados en dicho procedimiento.

Por último, en aplicación del principio de eficiencia, esta disposición no supone nuevas cargas administrativas ni la necesidad de recursos públicos adicionales, suponiendo un instrumento indispensable para la buena gestión de la Hacienda Pública.

En su virtud, y en uso de las facultades que me han sido conferidas por el artículo 100, apartados b) y g), del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, los

artículos 44.2 y 46.4 de la Ley 6/2006, de 24 de octubre, del Gobierno de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y en el Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Intervención General de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto 92/2022, de 31 de mayo, a propuesta de la Intervención General,

## D I S P O N G O

### CAPÍTULO I

#### Normas sobre consolidación de cuentas en el sector público andaluz

Artículo 1. Aprobación de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz.

Se aprueban las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz, cuyo texto se inserta en la presente orden, a continuación de su anexo.

### CAPÍTULO II

#### Cuenta General de la Comunidad Autónoma

Artículo 2. Objeto de la Cuenta General.

1. De conformidad con el artículo 105.1 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, la Cuenta General comprenderá todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio por la Administración de la Junta de Andalucía, agencias, instituciones, consorcios, sociedades mercantiles y fundaciones del sector público andaluz y fondos carentes de personalidad jurídica regulados en el artículo 5.5 del citado Texto Refundido.

2. El contenido, la estructura y las normas de elaboración de la Cuenta General se ajustarán a lo previsto en los artículos siguientes.

Artículo 3. Contenido y estructura.

1. En relación con la Administración de la Junta de Andalucía, sus agencias administrativas, de régimen especial y demás entidades sometidas a contabilidad presupuestaria, los estados que componen la Cuenta General, conforme al artículo 105.2 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía son los siguientes:

- a) El balance. Comprende el activo, el pasivo y el patrimonio neto de la entidad.
- b) La cuenta del resultado económico patrimonial. Recoge el resultado económico patrimonial obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del plan contable de aplicación.
- c) El estado de cambios en el patrimonio neto, dividido en tres partes:
  - 1.º Estado total de cambios en el patrimonio neto.
  - 2.º Estado de ingresos y gastos reconocidos.
  - 3.º Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias.
- d) El estado de flujos de efectivo. Informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias de activo y representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio.
- e) El estado de liquidación del presupuesto dividida en cuatro partes:
  - 1.º Estado de las modificaciones de crédito. Se desarrollará a nivel de partida presupuestaria y por tipo de modificación.

- 2.º Liquidación del Presupuesto de Gastos, dividida en cuatro partes:
  - La liquidación del Presupuesto de Gastos de ejercicio corriente.
  - La liquidación de residuos de ejercicios anteriores.
  - Los libramientos pendientes de justificación fuera de plazo.
  - El estado de situación de los compromisos de gastos adquiridos con cargo a presupuestos de ejercicios futuros.
- 3.º Liquidación del Presupuesto de Ingresos, dividida en tres partes:
  - La liquidación del Presupuesto de Ingresos de ejercicio corriente.
  - La evolución de los derechos reconocidos correspondientes a ejercicios anteriores.
  - La evolución de los derechos reconocidos cuyo vencimiento tendrá lugar en ejercicios posteriores.
- 4.º Resultado del ejercicio. Comprende el resultado presupuestario y el remanente de tesorería.

En relación con la Administración de la Junta de Andalucía, sus agencias administrativas, de régimen especial y demás entidades sometidas a contabilidad presupuestaria, la estructura de los modelos que conforman el estado de liquidación del Presupuesto se adaptará a lo establecido en el anexo de esta orden.

f) La memoria. En este documento, que completa, amplía y comenta la información contenida en los estados contables, se describirán las variables más significativas extraídas de los datos que se reflejan en dichos estados. Asimismo, en la memoria se debe informar de las normas de reconocimiento y valoración aplicadas y aportar cualquier otra información adicional que se considere relevante para la comprensión de los estados contables.

2. Conforme al artículo 105.3 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, en relación con las sociedades mercantiles del sector público andaluz, fondos carentes de personalidad jurídica, fundaciones y otras entidades referidas en el artículo 5.3 del citado Texto Refundido, la información contable que se integra en la Cuenta General estará constituida por las cuentas anuales presentadas conforme al Plan General de Contabilidad de aplicación a cada una de estas entidades. Junto a estos estados se incluirá, en los casos que proceda, la memoria y el informe de auditoría.

3. La memoria integrante de las cuentas de la Administración de la Junta de Andalucía se completará con la información contable consolidada elaborada conforme a los criterios establecidos en las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz que se aprueban en la presente orden.

4. También formarán parte del contenido de la Cuenta General, conforme al artículo 105.4 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía:

- a) La cuenta general de la deuda pública y el endeudamiento de la Junta de Andalucía.
- b) El estado relativo a la evolución y situación de los anticipos de tesorería.
- c) La cuenta de avales otorgados por la Junta de Andalucía.
- d) La cuenta del inmovilizado.

5. A la Cuenta General se unirá, además, como documentación anexa, de acuerdo con el artículo 106 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía:

a) La cuenta general de tesorería. Comprende la totalidad de cobros y pagos por operaciones presupuestarias y extrapresupuestarias, así como los movimientos de fondos entre cuentas financieras, el detalle de los movimientos por cuentas financieras y la situación de los pagos propuestos en la tesorería.

b) La cuenta de operaciones extrapresupuestarias. Expresa la evolución de cada una de las cuentas extrapresupuestarias en el ejercicio.

c) Una memoria sobre el cumplimiento de los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados y el coste de los mismos.

**Artículo 4. Entidades a integrar en la Cuenta General.**

1. La Cuenta General comprenderá, conforme a lo dispuesto en el artículo 2.1 anterior, todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería llevadas a cabo durante el ejercicio por las entidades detalladas en el citado precepto, cuyas cuentas individuales formarán parte de la Cuenta General.

Las cuentas que deban rendirse a la Cámara de Cuentas correspondientes a la Administración General de la Junta de Andalucía, las agencias administrativas, de régimen especial, consorcios adscritos y agencias públicas empresariales previstas en el artículo 2.c) del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, se cerrarán y formarán mensualmente.

Las cuentas anuales de las agencias públicas empresariales previstas en el artículo 2.b) del Texto Refundido, instituciones, sociedades mercantiles y fundaciones del sector público andaluz a integrar en la Cuenta General de la Comunidad Autónoma serán las cuentas aprobadas y remitidas a la Intervención General en el plazo previsto en el artículo 107.3 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía. En el caso de grupos empresariales obligados a presentar cuentas consolidadas, las cuentas a integrar serán las del grupo de acuerdo con lo previsto en el artículo 102 de dicho texto normativo.

Se integrarán las cuentas anuales aprobadas que tengan informe de auditoría con opinión desfavorable o con opinión denegada, siempre que cumplan con los requisitos de coherencia interna necesarios para su integración, informándose, en su caso, en la memoria, de los motivos de la no integración.

En caso de que no se hayan recibido las cuentas aprobadas de acuerdo con lo establecido anteriormente, se integrarán las cuentas formuladas remitidas a la Intervención General en el plazo previsto en el segundo párrafo de este apartado, siempre y cuando estas cuentas formuladas cumplan con los requisitos de coherencia interna necesarios para su integración, informándose, en su caso, en la memoria de los motivos de la no integración.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, a los únicos efectos de elaboración de la información contable consolidada que se integre en la memoria de las cuentas de la Administración de la Junta de Andalucía, el grupo de entidades está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes definidas conforme a los criterios establecidos en las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz que se aprueban en esta orden, con independencia de que estas últimas puedan quedar excluidas de la consolidación en los casos que proceda.

3. La entidad dominante es la Administración de la Junta de Andalucía y serán entidades dependientes todas las agencias, instituciones y consorcios previstos en los artículos 2, 3 y 4 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, las sociedades mercantiles y fundaciones del sector público andaluz previstas en el artículo 5 del citado Texto Refundido, así como los fondos carentes de personalidad jurídica y el resto de entidades sobre las que la Junta de Andalucía ejerce control definido conforme a lo previsto en las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público andaluz que se aprueban en la presente orden.

4. También se integrarán en los estados contables consolidados que se incluyan en la memoria las cuentas de las entidades multigrupo y asociadas, definidas conforme a lo previsto en los artículos 5 y 6 de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz.

5. No se integrarán en la información contable consolidada de la memoria las cuentas de las entidades en las que concurran las circunstancias que se recogen el artículo 9 de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz, ni de las entidades cuya matriz directa no se haya integrado en la Cuenta General.



Artículo 5. Entidades con período de rendición de cuentas distintos al año natural.

Las entidades que hayan establecido, al amparo del artículo 97.bis del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, un período contable distinto del año natural, deberán presentar sus cuentas en el plazo que por ley se establezca. Dichas cuentas se incluirán en la primera Cuenta General que se rinda tras su presentación y se integrarán en la información contable consolidada que se incluya en la memoria de dicha Cuenta General.

Artículo 6. Modelos de estados contables a integrar en la Cuenta General.

1. En las entidades sometidas a régimen de contabilidad presupuestaria los modelos de estados contables a integrar en la Cuenta General son los contenidos en el anexo de la presente orden, acordes con los establecidos en el Plan General de Contabilidad Financiera aprobado por Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 30 de marzo de 2015, que se han completado con los estados de liquidación del Presupuesto conforme a lo establecido en el artículo 105 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía.

2. En las sociedades mercantiles del sector público andaluz, fondos carentes de personalidad jurídica, fundaciones y otras entidades referidas en el artículo 5.3 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, los modelos de estados contables a integrar en la Cuenta General son los contenidos en el Plan de Contabilidad que le sea de aplicación a cada entidad.

3. La información contable consolidada que se integre en la memoria de las cuentas anuales de la Administración de la Junta de Andalucía comprenderá al menos los siguientes estados contables consolidados: balance, cuenta de resultado económico patrimonial, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y estado de liquidación del presupuesto consolidados. Los modelos de estados contables consolidados son los que se incluyen en las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz.

Artículo 7. Información a incluir en la Memoria.

1. La memoria de las cuentas de la Administración General de la Junta de Andalucía suministrará la información prevista en la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 30 de marzo de 2015, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Financiera.

Dicha información se completará con los estados contables consolidados en los que se integrará la información correspondiente a las entidades sobre las que la Administración General de la Junta de Andalucía ejerce el control, así como la información correspondiente a las entidades multigrupo y asociadas.

Los estados contables consolidados irán acompañados de la información que se describe en la memoria consolidada de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz.

2. La memoria del resto de entidades responderá al contenido establecido en el plan de contabilidad que le sea de aplicación a cada entidad.

Artículo 8. Información a remitir a la Intervención General por las Consejerías, Instituciones, agencias administrativas y de régimen especial y consorcios adscritos para la elaboración de la Cuenta General.

1. A la finalización del ejercicio contable, una vez registradas todas las operaciones que deben ser imputadas al mismo, cada Consejería, Institución, agencia administrativa y de régimen especial y consorcio adscrito, deberá remitir un informe agregado de las operaciones realizadas en su ámbito que incluirá la siguiente documentación:

a) Información sobre la ejecución de gastos públicos, operaciones extrapresupuestarias e información financiera:

- 1.º Ejecución del presupuesto de gastos.
  - 2.º Acreedores por operaciones devengadas distinguiendo:
    - 2.ºa) Operaciones registradas en el Registro de facturas.
    - 2.ºb) Obligaciones no soportadas en facturas.
  - 3.º Compromisos de gasto con cargo a ejercicios posteriores.
  - 4.º Provisiones y pasivos contingentes.
  - 5.º Operaciones extrapresupuestarias.
  - 6.º Obligaciones pagadas pendientes de justificación fuera de plazo.
- b) Información sobre las inversiones financieras (capital, patrimonio, deuda y créditos).
- c) Restante información requerida para la elaboración de la Cuenta General.
2. La Consejería competente en materia de Hacienda a través de los órganos directivos competentes por razón de la materia, las agencias administrativas y de régimen especial incluirán, además, la siguiente documentación:
- a) Obligaciones pendientes de pago del ejercicio corriente y cerrados.
  - b) Información sobre la ejecución de ingresos públicos del ejercicio corriente, ejercicios cerrados y derechos con vencimiento en ejercicios posteriores.
  - c) Cuenta de Tesorería, a la que deberán acompañarse las conciliaciones de las cuentas bancarias realizadas con fecha 31 de diciembre, de conformidad con lo establecido en el artículo 14 del Reglamento de organización y funcionamiento de la Tesorería General de la Junta de Andalucía y de la gestión recaudatoria, aprobado por Decreto 197/2021, de 20 de julio.
  - d) Cuenta general de la deuda pública y el endeudamiento de la Junta de Andalucía.
  - e) Cuenta de avales otorgados por la Junta de Andalucía.
  - f) Cuenta del inmovilizado.

Artículo 9. Información a remitir a la Intervención General por las agencias públicas empresariales para su integración en la Cuenta General.

1. Los órganos competentes de las agencias públicas empresariales previstas en el artículo 2.c) del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía, a la finalización del ejercicio contable, una vez registradas en la contabilidad presupuestaria todas las operaciones que deben ser imputadas al mismo, deberán remitir la información detallada en los apartados 1.a) y 2 del artículo anterior.

2. La remisión de la información detallada en los párrafos b) y c) del apartado 1 del artículo anterior, será sustituida por el registro en el sistema de gestión integral de recursos organizativos (GIRO), implantado por Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 17 de diciembre de 2014, en la contabilidad preliminar, de los asientos directos correspondientes a las amortizaciones, deterioros de valor, provisiones y aquellos otros de regularización y ajustes contables necesarios antes del cierre definitivo del ejercicio.

3. Asimismo, deberán remitir, a efectos de su integración en la Cuenta General, la propuesta de Memoria con el contenido establecido en el Plan General de Contabilidad de aplicación.

Mediante Instrucción de la Intervención General se determinarán el procedimiento, los modelos y la periodicidad de remisión de dicha información.

Artículo 10. Información a remitir a la Intervención General por las sociedades mercantiles, fundaciones, otras entidades del sector público andaluz y fondos carentes de personalidad jurídica para su integración en la Cuenta General.

Las sociedades mercantiles, fundaciones y demás entidades con personalidad jurídica propia del sector público andaluz no incluidas en los artículos anteriores, así como los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde el Presupuesto de la Junta de Andalucía, cuyas cuentas deban integrarse en la Cuenta General de la Comunidad Autónoma de Andalucía, deberán presentar a la

Intervención General sus cuentas, debidamente aprobadas por el respectivo órgano competente, antes del 10 de julio del año siguiente a aquel al que se refieran, conforme a lo dispuesto en el artículo 107.3 del Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía.

Artículo 11. Información a remitir a la Intervención General para elaboración de la información contable consolidada.

1. A efectos de la elaboración de los estados contables consolidados a incluir en la memoria de las cuentas de la Administración de la Junta de Andalucía, las entidades dependientes relacionadas en los artículos 8, 9 y 10 anteriores, junto con las cuentas, deberán remitir información relativa a las operaciones realizadas durante el ejercicio con las restantes entidades que se integran en la Cuenta General, con el contenido y a través de los medios que se establezcan por la Intervención General.

2. La Intervención General podrá recabar, además, de las distintas entidades la información que considere necesaria para efectuar los procesos de consolidación contable. A estos efectos, al inicio de cada ejercicio, la Intervención General confeccionará una relación con las entidades cuyas cuentas se van a consolidar en la memoria de las cuentas de la Administración de la Junta de Andalucía y lo comunicará a las personas responsables de las entidades, al efecto de que puedan dar cumplimiento a lo previsto en los apartados siguientes.

3. Las entidades controladas directa o indirectamente por la Administración de la Junta de Andalucía que no forman parte del sector público andaluz, las entidades multigrupo y las entidades asociadas a integrar en la información consolidada de la memoria, deberán remitir a la Intervención General sus cuentas anuales aprobadas dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio económico, acompañadas, en su caso, del informe de auditoría, a través del procedimiento que se determine por la Intervención General.

A los efectos previstos en el último párrafo del artículo 4.1 de la presente orden, cuando estas entidades no hayan remitido sus cuentas aprobadas de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán remitir a la Intervención General sus cuentas anuales formuladas, a través del procedimiento que se determine para las cuentas aprobadas.

4. Las entidades cuyas cuentas se deban integrar en la Cuenta General de la Comunidad Autónoma deberán remitir a la Intervención General cualquier información que dicho órgano directivo considere necesaria para la elaboración de los estados consolidados.

Artículo 12. Sujetos obligados a rendir cuentas.

1. De acuerdo con el artículo 115 del Reglamento de Organización y Funcionamiento de la Intervención General de la Junta de Andalucía, aprobado por Decreto 92/2022, de 31 de mayo, estarán sujetos a la obligación de rendir cuentas:

a) Las autoridades y el personal funcionario que tengan a su cargo la gestión de los ingresos y la realización de los gastos, así como las demás operaciones de la Administración de la Junta de Andalucía.

b) Las personas titulares de la presidencia o dirección de las agencias, las instituciones, y consorcios del sector público andaluz.

c) Las personas titulares de la presidencia o dirección de las sociedades mercantiles, fundaciones y otras entidades del sector público andaluz.

d) Las personas titulares de las entidades gestoras de los fondos carentes de personalidad jurídica.

2. Los órganos y entidades que deban proporcionar información para la formación de las cuentas deben colaborar con la Intervención General aportando la información requerida en tiempo y forma, siendo responsables de su contenido, así como de los

efectos que pudieran derivarse de su falta de presentación o de su presentación incorrecta o incompleta.

Las personas obligadas a la rendición de cuentas son responsables de la información contable que les corresponde rendir en los plazos fijados en la normativa aplicable.

Artículo 13. Métodos de integración de las cuentas anuales de las entidades que se integren en la información contable consolidada de la memoria de la Cuenta General.

1. El método de integración global se aplicará a las entidades del grupo definido conforme al artículo 1 de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados.

No obstante, para el sector empresarial y fundacional, podrá utilizarse como paso previo a su integración por el método de integración global, el procedimiento de puesta en equivalencia modificado. Este procedimiento consiste en realizar el procedimiento de puesta en equivalencia, es decir, actualizar el valor de la inversión en la entidad al porcentaje de participación en su patrimonio neto, sin efectuar homogeneizaciones previas ni eliminaciones de resultados por operaciones internas.

2. El procedimiento de puesta en equivalencia modificado se aplicará a las entidades multigrupo y a las asociadas.

Artículo 14. Tratamiento de determinadas operaciones en la elaboración de la información contable consolidada.

1. Tratamiento de la diferencia de primera consolidación en la eliminación inversión-patrimonio neto en el método de integración global.

El cálculo de la diferencia de primera consolidación se efectuará con la situación existente a 1 de enero, fecha de comienzo del primer ejercicio en que exista la obligación de elaborar la información contable consolidada, con independencia de que la entidad dependiente no llegara a integrarse en la Cuenta General de la Comunidad Autónoma por alguno de los motivos que se regulan en el artículo 4 de la presente orden.

En el caso de que surjan diferencias negativas de consolidación, serán consideradas como reservas de la entidad que posea la participación, según dispone el artículo 22.3 de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados que se aprueban por la presente orden.

2. Tratamiento en consolidaciones posteriores de la eliminación inversión-patrimonio neto en el método de integración global.

La diferencia de primera consolidación calculada a 1 de enero, de acuerdo con lo establecido en el apartado anterior será la que se tenga en consideración a la hora de calcular las variaciones en el patrimonio neto en las consolidaciones que se realicen con posterioridad.

Las variaciones que se produzcan, en su caso, en el perímetro de consolidación por alguno de los motivos previstos en la presente orden, se reflejarán en la fila «Variaciones derivadas de la variación del ámbito subjetivo» del Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado.

3. Repercusión de la utilización de cuentas anuales formuladas en un ejercicio en la consolidación del ejercicio posterior.

Cuando en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4 de la presente orden se integren las cuentas anuales formuladas de una entidad, las variaciones que se produzcan, en su caso, en las cuentas aprobadas, se reflejarán en la Cuenta General de la Comunidad Autónoma del ejercicio siguiente en la fila «B. Ajustes por cambios de criterios contables y corrección de errores» del Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado.

4. Consolidación de los créditos y provisiones iniciales y de las modificaciones de crédito.

Se eliminarán los créditos y previsiones iniciales y las modificaciones de crédito que den lugar a compromisos y a derechos reconocidos que sean objeto de consolidación al tratarse de operaciones recíprocas entre entidades integradas en la Cuenta General.

Las eliminaciones se realizarán en primer lugar en los créditos y previsiones iniciales, y una vez agotados, en las modificaciones de crédito, al no ser posible identificar el crédito o previsiones del que proceden las obligaciones y derechos reconocidos.

También se eliminarán los créditos y previsiones iniciales y las modificaciones de crédito correspondientes a las operaciones de transferencias internas de los presupuestos de gastos e ingresos respectivamente, aunque no hayan dado lugar a la adquisición de compromisos o al reconocimiento de obligaciones y derechos.

Del mismo modo se eliminarán los créditos iniciales de los conceptos presupuestarios destinados a recoger los trabajos realizados por las entidades que tengan la consideración de medio propio.

#### 5. Consolidación de operaciones extrapresupuestarias.

Se eliminarán los saldos de las cuentas destinadas a recoger las operaciones en formalización necesarias para registrar en el ámbito de las agencias y consorcios el pago material realizado por la Tesorería General por cuenta de los mismos, así como para que, de forma simultánea, quede reflejada la compensación de este mismo importe en las partidas pendientes de pago en el ámbito de la Tesorería General a favor de la agencia o consorcio, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de organización y funcionamiento de la Tesorería General de la Junta de Andalucía y de la gestión recaudatoria aprobado por Decreto 197/2021, de 20 de julio.

Asimismo, se eliminarán los saldos acreedores y deudores del resto de las cuentas extrapresupuestarias de tesorería que deriven de operaciones recíprocas entre las entidades integradas en la Cuenta General.

Por Instrucción de la Intervención General se determinará la relación de cuentas extrapresupuestarias que deben ser objeto de consolidación por responder a estas características.

#### 6. Importancia relativa de las eliminaciones de partidas intragrupo y resultados.

En virtud del principio de importancia relativa, la Intervención General podrá no eliminar aquellas operaciones que sean escasamente significativas, cuya omisión, por tanto, no afecte a la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.

Por otra parte, y en aplicación del citado principio de importancia relativa, en caso de que los importes contabilizados por las entidades no fueran idénticos y siempre y cuando las diferencias entre ambos sean escasamente significativas, la Intervención General optará por efectuar la eliminación del importe menor coincidente.

#### Disposición adicional primera. Modificación del régimen de remisión de información.

Mediante Resolución de la Intervención General podrá determinarse la aplicación a determinadas agencias administrativas, de régimen especial y/o consorcios, del régimen de rendición de información establecido en el artículo 9 de la presente orden, en sustitución del previsto en el artículo 8.

#### Disposición adicional segunda. Modificación de los modelos de los estados contables consolidados.

La Intervención General podrá modificar los modelos del estado de liquidación del presupuesto establecidos en el anexo de la presente orden y los modelos de los estados contables consolidados establecidos en el anexo de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados en el ámbito del sector público andaluz.

Disposición transitoria primera. Reglas para la aplicación de las Normas para la elaboración de estados contables consolidados y la integración gradual de las cuentas de las distintas entidades en la información contable consolidada de la memoria.

1. Las Normas aprobadas por la presente orden se aplicarán a los estados contables consolidados que se elaboren a partir del primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero del ejercicio siguiente al de la entrada en vigor.

2. La Intervención General determinará mediante resolución el momento a partir del cual se integrarán en la información contable consolidada de la memoria de la Administración de la Junta de Andalucía las cuentas de las agencias, consorcios, fundaciones, sociedades mercantiles, fondos carentes de personalidad jurídica y resto de entidades dependientes, así como de las entidades multigrupo y asociadas. En cualquier caso, la incorporación de las cuentas de las distintas entidades que integran la Cuenta General, así como de las entidades multigrupo y asociadas, a los estados consolidados que se incluyan en la memoria de las cuentas de la Administración de la Junta de Andalucía, se realizará de forma gradual a medida que los medios técnicos disponibles lo permitan.

Disposición transitoria segunda. Información comparativa en el primer ejercicio de aplicación de la presente orden.

En el primer ejercicio en el que se elaboren y se incluyan en la memoria de la Administración General los estados consolidados no se presentará información comparativa con respecto al ejercicio anterior.

Disposición derogatoria única. Derogación normativa.

Queda derogado el Capítulo XI («rendición de cuentas»), de la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública, de 19 de febrero de 2015, por la que se regula la contabilidad pública de la Junta de Andalucía.

Disposición final primera. Normativa supletoria.

En aquellos casos en los que se produzca una operación no prevista en la presente norma, se atenderá a lo que establezcan las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, aprobadas por Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

Disposición final segunda. Habilitación.

Se autoriza a la persona titular de la Intervención General a dictar cuantas instrucciones y resoluciones sean necesarias en desarrollo y aplicación de lo establecido en la presente orden.

Disposición final tercera. Entrada en vigor.

La presente orden entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de la Junta de Andalucía.

Sevilla, 21 de diciembre de 2022

CAROLINA ESPAÑA REINA  
Consejera de Economía, Hacienda  
y Fondos Europeos

00275081

## A N E X O

Modelos del estado de liquidación del presupuesto (artículo 3.1.e) de la orden)

## I. Estado de las modificaciones de crédito

## I.1. Resumen por secciones/programas/capítulos

Sección presupuestaria:
Clasificación funcional:

Capítulo	Denominación	Créditos extra. y supt./Ampliaciones créditos	Incorporaciones/ Generaciones	Transferencias positivas/ Transferencias negativas	Total modificaciones
I	Gastos de personal				
II	Gastos corrientes en bienes y servicios				
III	Gastos financieros				
IV	Transferencias corrientes				
	Total Operaciones Corrientes				
V	Fondo de contingencia y otros imprevistos				
	Total Fondo de Contingencia				
VI	Inversiones reales				
VII	Transferencias de capital				
	Total operaciones de capital				
	Total operaciones No Financieras				
VIII	Activos financieros				
IX	Pasivos financieros				
	Total Operaciones Financieras				
	Total Presupuesto				

## I.2. Resumen por servicios.

Servicio	Denominación	Créditos extra. y supt./Ampliaciones créditos	Incorporaciones/ Generaciones	Transferencias positivas/ Transferencias negativas	Total modificaciones
	Total Presupuesto				

## II. Liquidación del presupuesto de gasto.

## II.1. Liquidación del presupuesto de gasto ejercicio corriente.

## II.1.1. Resumen por capítulos.

Capítulo	Denominación	Créditos presupuestarios			Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Pagos	Obligaciones pend. pago 31 de dic.	Remanentes de crédito
		Iniciales	Modificaciones	Definitivos					
I	Gastos de personal								
II	Gastos corrientes en bienes y servicios								
III	Gastos financieros								
IV	Transferencias corrientes								
	Total Operaciones Corrientes								
V	Fondo de contingencia y otros imprevistos								
	Total Fondo de Contingencia								
VI	Inversiones reales								
VII	Transferencias de capital								
	Total operaciones de capital								
	Total operaciones No Financieras								
VIII	Activos financieros								
IX	Pasivos financieros								
	Total Operaciones Financieras								
	Total Presupuesto								



## II.1.2. Resumen por secciones/programas/capítulos.

Sección presupuestaria:
Clasificación funcional:

Capítulo	Denominación	Créditos presupuestarios			Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Pagos	Obligaciones pend. pago 31 de dic.	Remanentes de crédito
		Iniciales	Modificaciones	Definitivos					
I	Gastos de personal								
II	Gastos corrientes en bienes y servicios								
III	Gastos financieros								
IV	Transferencias corrientes								
	Total Operaciones Corrientes								
V	Fondo de contingencia y otros imprevistos								
	Total Fondo de Contingencia								
VI	Inversiones reales								
VII	Transferencias de capital								
	Total operaciones de capital								
	Total operaciones No Financieras								
VIII	Activos financieros								
IX	Pasivos financieros								
	Total Operaciones Financieras								
	Total Presupuesto								

### II.1.3. Resumen por servicios.

Servicio	Denominación	Créditos presupuestarios			Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Pagos	Obligaciones pend. pago 31 de dic.	Remanentes de crédito
		Iniciales	Modificaciones	Definitivos					
	Total Presupuesto								

### II.1.4. Resumen por conceptos.

Concepto	Denominación	Créditos presupuestarios			Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Pagos	Obligaciones pend. pago 31 de dic.	Remanentes de crédito
		Iniciales	Modificaciones	Definitivos					
	Total Presupuesto								

### II.1.5. Liquidación de los proyectos de inversión. Clasificación por sección presupuestaria, clasificación funcional, proyecto.

Sección presupuestaria:  
Clasificación funcional:

Proyecto	Denominación	Fuente Financiera	Disposiciones	Anualidades futuras				Resto de Anualidades
			Obligaciones	Disposiciones n+1	Disposiciones n+2	Disposiciones n+3	Disposiciones n+4	
	Total							

00275081

## II.2. Liquidación de residuos de ejercicios anteriores.

## II.2.1. Resumen por secciones/programas/capítulos.

Sección presupuestaria:  
Clasificación funcional:

Capítulo	Denominación	Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero	Modificaciones y rectificaciones	Total obligaciones	Pagos realizados	Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre
I	Gastos de personal					
II	Gastos corrientes en bienes y servicios					
III	Gastos financieros					
IV	Transferencias corrientes					
	Total Operaciones Corrientes					
V	Fondo de contingencia y otros imprevistos					
	Total Fondo de Contingencia					
VI	Inversiones reales					
VII	Transferencias de capital					
	Total operaciones de capital					
	Total operaciones No Financieras					
VIII	Activos financieros					
IX	Pasivos financieros					
	Total Operaciones Financieras					
	Total					

## II.2.2. Resumen por ejercicios/conceptos.

Ejercicio:

Capítulo	Denominación	Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero	Modificaciones y rectificaciones	Total obligaciones	Pagos realizados	Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre
	Total					

## II.3. Libramientos pendientes de justificación fuera de plazo.

## II.3.1 Resumen por secciones.

Sección	Denominación	Libramientos pendientes de justificar fuera de plazo
	Total	

## II.3.2. Resumen por ejercicios.

Ejercicio	Libramientos pendientes de justificar fuera de plazo
<b>Total</b>	

## II.3.3. Resumen por conceptos.

Concepto	Denominación	Libramientos pendientes de justificar fuera de plazo
	<b>Total</b>	

## II.4. Estado de situación de los compromisos de gastos adquiridos con cargo a presupuestos de ejercicios futuros.

## II.4.1. Resumen por capítulos.

Capítulo	Denominación	Anualidades					Total
		Ejercicio n+1	Ejercicio n+2	Ejercicio n+3	Ejercicio n+4	Años sucesivos	
I	Gastos de personal						
II	Gastos corrientes en bienes y servicios						
III	Gastos financieros						
IV	Transferencias corrientes						
	Total Operaciones Corrientes						
VI	Inversiones reales						
VII	Transferencias de capital						
	Total Operaciones de capital						
	Total Operaciones No financieras						
VIII	Activos financieros						
IX	Pasivos financieros						
	Total Operaciones Financieras						
	<b>Total</b>						

III. Liquidación del presupuesto de ingresos.  
 III.1. Liquidación del presupuesto de ingresos ejercicio corriente.  
 III.1.1. Resumen por capítulos.

Capítulo	Denominación	Previsiones presupuestarias			Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Derechos pendientes de cobro	Exceso/ defecto previsión
		Iniciales	Modificaciones	Definitivas							
I	Impuestos directos										
II	Impuestos indirectos										
III	Tasas, precios públicos y otros ingresos										
IV	Transferencias corrientes										
	Total Operaciones Corrientes										
VI	Enajenaciones de bienes reales										
VII	Transferencias de capital										
	Total Operaciones de capital										
	Total Operaciones No financieras										
VIII	Activos financieros										
IX	Pasivos financieros										
	Total Operaciones Financieras										
	Total										

III.1.2. Resumen por servicios.

Capítulo	Denominación	Previsiones presupuestarias			Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Derechos pendientes de cobro	Exceso/ defecto previsión
		Iniciales	Modificaciones	Definitivas							
	Total Presupuesto										

III.1.3. Resumen por conceptos.

Capítulo	Denominación	Previsiones presupuestarias			Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Derechos pendientes de cobro	Exceso/ defecto previsión
		Iniciales	Modificaciones	Definitivas							
	Total Presupuesto										

00275081

## III.2. Evolución de los derechos reconocidos correspondientes a ejercicios anteriores.

## III.2.1. Resumen por capítulos.

Capítulo	Denominación	Derechos pend. cobro 1 de enero	Derechos anulados	Derechos cancelados	Recaudación	Derechos pendientes cobro 31 diciembre
I	Impuestos directos					
II	Impuestos indirectos					
III	Tasas, precios públicos y otros ingresos					
IV	Transferencias corrientes					
V	Ingresos patrimoniales					
	Total operaciones corrientes					
VI	Enajenación de inversiones reales					
VII	Transferencias de capital					
	Total operaciones de capital					
	Total operaciones no Financieras					
VIII	Activos financieros					
IX	Pasivos financieros					
	Total Operaciones Financieras					
	Total					

## III.2.2. Resumen por ejercicios.

Capítulo	Denominación	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2	Ejercicio n-3	Ejercicio n-4	Ejercicio n-5	Años anteriores	Total
I	Impuestos directos							
II	Impuestos indirectos							
III	Tasas, precios públicos y otros ingresos							
IV	Transferencias corrientes							
V	Ingresos patrimoniales							
	Total op. corrientes							
VI	Enajenación de inversiones reales							
VII	Transferencias de capital							
	Total op. capital							
VIII	Activos financieros							
IX	Pasivos financieros							
	Total Op. Financieras							
	Total							

III.3. Evolución de los derechos reconocidos cuyo vencimiento tendrá lugar en ejercicios posteriores.

Capítulo	Denominación	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2	Ejercicio n-3	Ejercicio n-4	Años sucesivos	Total
I	Impuestos directos						
II	Impuestos indirectos						
III	Tasas, precios públicos y otros ingresos						
IV	Transferencias corrientes						
V	Ingresos patrimoniales						
	Total operaciones corrientes						
VI	Enajenación de inversiones reales						
VII	Transferencias de capital						
	Total operaciones de capital						
	Total operaciones no Financieras						
VIII	Activos financieros						
IX	Pasivos financieros						
	Total Operaciones Financieras						
	Total						

IV. Resultado del ejercicio.

IV.1. Resultado Presupuestario.

Concepto	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Ajuste	Resultado presupuestario
a) Operaciones corrientes				
b) Operaciones de capital				
1.Total de operaciones no financieras (a+b)				
c) Activo financiero				
d) Pasivo financiero				
2.Total de operaciones financieras (c+d)				
I. Resultado presupuestario del ejercicio (1+2)				

Ajustes.

3. Créditos financiados con remanente de tesorería para gastos generales				
4. Desviación de financiación negativa del ejercicio				
5. Desviación de financiación positiva del ejercicio				
II. Total ajuste (3+4+5)				
Resultado presupuestario ajustado (I+II)				

IV.2. Remanente de Tesorería.

Componentes	Importe
1. Fondos líquidos	-----
2. Derechos pendientes de cobro	-----
(+) del presupuesto corriente	-----
(+) de presupuestos cerrados	-----
(+) de operaciones no presupuestarias	-----
3. Obligaciones pendientes de pago	-----
(+) de operaciones no presupuestarias	-----
4. Partidas pendientes de aplicación	-----
(-) Cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	-----
I. Remanente total (1+2+3+4)	-----
II. Saldos de dudoso cobro	-----
III. Exceso de financiación afectada	-----
IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I-II-III)	-----

00275081

**NORMAS PARA LA ELABORACIÓN DE ESTADOS CONTABLES CONSOLIDADOS  
EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO ANDALUZ****I N T R O D U C C I Ó N**

El proceso de reforma y modernización de la contabilidad en el ámbito del sector público se ha centrado principalmente en la mejora de la información contable incluida en las cuentas anuales individuales de las Administraciones Públicas, así como la puesta a disposición de dicha información a los usuarios de la misma.

En este proceso de mejora destaca la aprobación del vigente Plan General de Contabilidad Pública por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, adaptado a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público de la International Federation of Accountants (en adelante IFAC), concebido como plan contable para todas las Administraciones Públicas, y con el que se ha pretendido avanzar en el proceso de normalización contable en el ámbito de las Administraciones Públicas, logrando la armonización de la contabilidad pública con la contabilidad empresarial y con la contabilidad de otros países de nuestro entorno. En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía la adaptación a dicho Plan se efectuó mediante la publicación de la Orden de la Consejería de Hacienda y Administración Pública de 30 de marzo de 2015, por el que se aprobó en Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía y de sus agencias administrativas y de régimen especial.

Tras los avances conseguidos en la mejora de la información contable incluida en las cuentas individuales de las Administraciones Públicas se plantea la necesidad de disponer de información contable de los grupos de entidades públicas, entendiendo como grupo el formado por una entidad dominante y las entidades controladas por dicha entidad, y por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio.

El proceso de descentralización en la prestación de servicios públicos en las distintas Administraciones mediante la creación de entidades públicas autónomas que se ha llevado a cabo en aras a la consecución de una mejora en la eficacia y eficiencia en la prestación de los servicios públicos ha podido originar la pérdida de información del grupo de entidades públicas incluidas dentro del mismo ámbito de control. Para evitar esta situación es preciso disponer, además de las cuentas individuales de las distintas entidades, de unas cuentas en las que se refleje la gestión realizada por todas las entidades sobre las que la entidad dominante ejerce el control. Para que estas cuentas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto del grupo de entidades públicas no es suficiente con la mera agregación de las cuentas individuales, sino que es preciso efectuar la consolidación de las mismas.

La consolidación de cuentas en el ámbito del sector público plantea numerosas dificultades, no obstante, debe llevarse a cabo dado que supone un avance importante en la transparencia de la información contable pública.

Entre las dificultades que plantea la consolidación cabe destacar que, aunque existe una tendencia normalizadora en el campo de la contabilidad, no es posible extrapolar las normas de consolidación del ámbito empresarial al sector público, tanto por las peculiaridades que presentan las entidades del sector público como por las relaciones de dependencia que se dan entre ellas. También supone una dificultad importante el hecho de que las entidades a consolidar apliquen diferentes planes de contabilidad. En todo caso, en la misma línea que se ha seguido en el ámbito empresarial, el objetivo es reincluir en la consolidación de cuentas a las entidades que aplican un plan de cuentas diferente al de la entidad dominante.

Por otra parte, tanto en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público de la IFAC, como en determinados países, como es el caso de Canadá, Nueva



Zelanda o Estados Unidos, se viene proponiendo la presentación de estados financieros consolidados para mejorar la utilidad de la información contable de las entidades públicas cuando estas están integradas dentro de un mismo grupo.

De acuerdo con lo anterior, se ha considerado ineludible acometer la consolidación de cuentas anuales del sector público, sin que ello suponga abandonar la presentación de las cuentas anuales individuales, ya que estas siguen teniendo una importancia destacada en el procedimiento de rendición de cuentas de los responsables de las distintas entidades públicas.

Consciente de la necesidad anterior, la Intervención General de la Administración del Estado elaboró en el año 2006 un documento sobre consolidación de cuentas anuales en el sector público que pretendía servir de base a cualquier administración pública estatal, autonómica o local que pretendiera elaborar cuentas anuales consolidadas. Tomando como base dicho documento, la IGAE promovió la constitución de un grupo de trabajo en la Comisión para la elaboración de estudios de Contabilidad Pública para la elaboración de una Norma sobre Consolidación de Cuentas en el Sector Público. Dicho grupo de trabajo ha estado integrado por representantes de la Administración General del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y del ámbito universitario. Una vez consensuado el contenido de la norma por los miembros del grupo de trabajo, se remitió a los miembros de la Comisión de Contabilidad Pública, siendo aprobado, finalmente, por la Comisión en su reunión del día 4 de julio de 2011.

Este documento sirvió de base a la elaboración de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, aprobadas por la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, que se conciben como una normativa contable marco para todas las Administraciones Públicas, que tiene como objetivo el facilitar el proceso de consolidación de cuentas en el ámbito del sector público.

Dado que la regulación de la consolidación de cuentas en el ámbito del sector público era un tema novedoso, se previó que en aquellos casos en los que se produjera una operación no prevista en la norma que regula los criterios de consolidación se atendiera a lo que establecen las Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en el ámbito privado.

Partiendo de la base de que las Normas que regulan la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público se conciben como una normativa contable marco para todas las Administraciones Públicas, cuyo objeto es facilitar el proceso de consolidación de cuentas en el ámbito del sector público, con el presente texto se pretende realizar las adaptaciones necesarias que permitan su aplicación en el ámbito de la Comunidad Autónoma, contemplando la casuística y especificidades de las operaciones propias y eliminando las disposiciones que no cabe aplicar.

La modificación fundamental que se realiza en las presentes Normas, en relación con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, es la supresión del método de integración proporcional. Este método en la normativa estatal es un método opcional que se podrá aplicar a las entidades multigrupo, de modo que, si se opta por aplicar dicho método, su aplicación deberá ser uniforme para todas las entidades que se encuentren en dicha situación.

Aunque en España actualmente se utilizan ambos procedimientos, el método de integración proporcional está siendo abandonado tras el cambio de posicionamiento del IASB con la sustitución de la Norma NIC 31 por la NIIF 11, donde se abandona el método de consolidación proporcional debiendo usarse el procedimiento de puesta en equivalencia en los supuestos en los que anteriormente se utilizaba el método de integración proporcional.

En este contexto, aun estando previstos en la normativa estatal ambos procedimientos, en el ámbito de la Comunidad Autónoma se ha optado por no contemplarlo como método y procedimiento de consolidación. En su lugar, para las entidades multigrupo se ha optado por el procedimiento de puesta en equivalencia.

Otra novedad reside en la supresión de uno de los supuestos de dispensa de la obligación de consolidar: de acuerdo con la normativa estatal, la entidad dominante no estará obligada a efectuar la consolidación en el supuesto de que, estando sometida a los principios contables públicos, sea, a su vez, dependiente de otra entidad sometida a los mismos principios contables, siempre que la entidad dominante presente cuentas consolidadas. Este apartado se ha suprimido con el fin de que las entidades dependientes, que a su vez sean dominantes, estén obligadas a presentar, además de las cuentas individuales, cuentas consolidadas, lo que facilitará la integración de las cuentas del grupo en las cuentas consolidadas de la entidad dominante.

También se han establecido ligeras modificaciones en los criterios de homogeneización temporal, teniendo en cuenta que en la Comunidad Autónoma solo existe una entidad con período contable distinto al año natural, con el fin de adaptarlos al tratamiento que hace el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía de la rendición de cuentas de estas entidades.

Asimismo, se han eliminado las referencias a las entidades de crédito y de seguros dependientes por no existir en el ámbito del perímetro de consolidación entidades de esa naturaleza.

Para finalizar, se han adaptado los modelos de estados contables consolidados a la estructura de la Cuenta General de la Comunidad Autónoma, incluyéndose en el estado de liquidación del presupuesto el estado de las modificaciones de crédito. Se ha añadido además en este apartado la información relativa a obligaciones pendientes de pago de ejercicios anteriores, compromisos de ejercicios posteriores, derechos pendientes de cobro de ejercicios cerrados y derechos reconocidos de ejercicios posteriores, en vez de formar parte estos estados de la memoria como ocurre en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas del sector público estatal.

## CAPÍTULO I

### Normas generales

#### Sección 1.ª Grupo de entidades

##### Artículo 1. Grupo de entidades.

El grupo de entidades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la entidad dominante y todas sus entidades dependientes, con independencia de que estas últimas puedan quedar excluidas de la consolidación en los casos previstos en el artículo 9.

##### Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes.

Entidad dominante es la entidad del sector público que ostenta, directa o indirectamente, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el control sobre otra u otras, denominadas dependientes; entendiéndose por control el poder de dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad, con la finalidad de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio.

##### Artículo 3. Presunción de control.

1. En particular, se presume que existe control cuando se cumple al menos una de las condiciones de poder y otra de las de patrimonio neto que se enumeran a continuación, salvo que exista una evidencia clara de que es otra entidad la que mantiene el control.

Condiciones de poder:

a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria superior al 50% con derecho de voto en la otra entidad.

b) La entidad tiene la potestad, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad.

c) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, la mayoría de los derechos de voto que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.

d) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de gobierno, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho órgano.

e) La entidad ha designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los años inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo.

Condiciones de patrimonio neto:

a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.

b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.

2. En el caso de los consorcios y fundaciones se presume que existe control cuando de sus Estatutos u otros acuerdos vigentes se deduce que se cumple al menos una de las condiciones de poder enumeradas en el apartado anterior.

Artículo 4. Cómputo de los derechos de voto.

1. Para determinar los derechos de voto, se añadirán a los que directamente posea la entidad dominante, los que correspondan a las entidades dominadas por esta o a otras entidades que actúen en nombre propio pero por cuenta de alguna entidad del grupo.

2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior el número de votos que corresponde a la entidad dominante, en relación con las entidades dependientes indirectamente de ella, será el que corresponda a la entidad dependiente que participe directamente en el capital social o patrimonio de éstas.

## Sección 2.ª Otras entidades que intervienen en la consolidación

Artículo 5. Entidades multigrupo.

1. Son entidades multigrupo, a los únicos efectos de la consolidación, aquellas entidades no incluidas en el grupo, que son gestionadas por una o varias entidades del mismo, que participan en su capital social o patrimonio, conjuntamente con otra u otras ajenas al grupo.

2. La gestión conjunta es el acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual dos o más entidades convienen compartir el poder de dirigir las políticas financiera y operativas sobre una actividad económica, de tal manera que las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los partícipes.

3. En todo caso se entiende que existe gestión conjunta sobre otra entidad cuando, además de participar en el capital social o patrimonio, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que en los estatutos sociales se establezca la gestión conjunta, o

b) Que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones de la entidad.

**Artículo 6. Entidades asociadas.**

1. Tendrán la condición de entidades asociadas, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, aquellas, no incluidas en el grupo, en las que alguna o varias entidades del grupo ejerzan una influencia significativa por tener una participación en su capital social o patrimonio que, creando con esta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.

2. Existe influencia significativa en la gestión de otra entidad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) Que una o varias entidades del grupo participen en el capital social o en el patrimonio de la entidad, y

b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y operativa de la participada, sin llegar a gestionarla conjuntamente ni a tener el control.

3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que se cumplen los requisitos establecidos en el apartado anterior cuando una o varias entidades del grupo poseen, al menos, el 20% del capital o patrimonio de la entidad que no pertenece al grupo.

**Sección 3.ª Obligación de consolidar y excepciones****Artículo 7. Obligación de consolidar.**

1. Toda entidad dominante estará obligada a formular las cuentas anuales consolidadas a partir del momento que se determine y de acuerdo con lo establecido en la normativa que le sea aplicable.

2. Las entidades dependientes que a su vez sean dominantes tendrán la obligación de formular las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión consolidados, de acuerdo con lo establecido en el artículo 102.3 del Texto Refundido de Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía y el resto de la normativa que les sea de aplicación.

3. La obligación de formular las cuentas anuales no exime a las entidades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales conforme a la normativa que les sea aplicable.

**Artículo 8. Dispensa de la obligación de consolidar.**

No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, la entidad dominante no estará obligada a efectuar la consolidación cuando ninguna de las entidades dependientes posea un interés significativo, individualmente y en conjunto para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las entidades del grupo.

**Artículo 9. Entidades excluidas de la consolidación.**

Quedan excluidas de la consolidación las entidades en las que concurra alguna de las circunstancias que, a continuación, se indican:

a) No tengan un interés significativo para la imagen fiel que deben expresar las cuentas anuales consolidadas. Siendo varias las entidades en estas circunstancias, no podrán ser excluidas de la consolidación más que, si en su conjunto, presentan un interés poco significativo con respecto a la finalidad expresada.

b) Cuando existan restricciones importantes y permanentes que dificulten sustancialmente el ejercicio por la entidad dominante de sus derechos sobre el patrimonio o la gestión de la entidad dependiente.

c) Cuando la información necesaria para establecer las cuentas consolidadas solo pueda obtenerse incurriendo en gastos desproporcionados o con un retraso inevitable que imposibilite la elaboración de dichas cuentas en el plazo establecido en la normativa aplicable.

**Sección 4.ª Métodos y procedimientos de consolidación**

Artículo 10. Métodos y procedimientos de consolidación aplicables.

1. Los métodos y procedimientos de consolidación aplicables son los siguientes:

- a) Método de integración global.
- b) Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

2. El conjunto de entidades a las que les sea de aplicación el método de integración global y el procedimiento de puesta en equivalencia conformarán el perímetro de consolidación.

Artículo 11. Aplicación del método de integración global.

El método de integración global se aplicará a las entidades del grupo.

Artículo 12. Aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación.

El procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación se aplicará a:

- a) las entidades asociadas,
- b) las entidades multigrupo.

**CAPÍTULO II****Método de Integración Global****Sección 1.ª Descripción del método**

Artículo 13. Definición.

La aplicación del método de integración global requiere:

- a) la incorporación al balance de la entidad dominante de todos los bienes, derechos y obligaciones que componen el patrimonio de las entidades dependientes,
- b) la incorporación a la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad dominante de todos los ingresos y gastos que concurren en la determinación del resultado del ejercicio de las entidades dependientes,
- c) la incorporación al estado de cambios en el patrimonio neto de la entidad dominante de todos los ingresos, los gastos y las restantes partidas incluidas en los estados de cambios en el patrimonio neto de las entidades dependientes,
- d) la incorporación al estado de flujos de efectivo de la entidad dominante de todos los cobros y pagos de las entidades dependientes y
- e) la incorporación al estado de liquidación del presupuesto de la entidad dominante de todos los derechos y obligaciones presupuestarios reconocidos por las entidades dependientes cuyo presupuesto de gastos tenga carácter limitativo.

Todo lo anterior se efectuará una vez realizadas las homogeneizaciones previas y las eliminaciones que resulten pertinentes, conforme a lo dispuesto en los artículos siguientes.

**Sección 2.ª Homogeneización previa**

Artículo 14. Homogeneización temporal.

1. Las cuentas consolidadas se establecerán en la misma fecha y periodo que las cuentas anuales de la entidad obligada a consolidar.

2. Si una entidad dependiente cierra su ejercicio en fecha anterior o posterior a la fecha de cierre de las cuentas consolidadas, podrá incluirse en la consolidación por los valores contables de las citadas cuentas anuales, siempre que la duración del ejercicio de referencia coincida con la de las cuentas consolidadas. Cuando entre la fecha de

00275081

cierre del ejercicio de la entidad dependiente y la de las cuentas consolidadas se realicen transacciones o se produzcan sucesos que sean significativos, se ajustarán dichas operaciones; en este caso, si la operación se ha realizado con una entidad del grupo, se deberán realizar los ajustes y las eliminaciones oportunas, informando de todo ello en la memoria.

3. Cuando el grupo se haya acogido a lo previsto en el apartado anterior, y en un ejercicio posterior la entidad dependiente modifique el cierre de su ejercicio acomodándolo a la fecha de cierre de las cuentas anuales consolidadas, este cambio se tratará, a los únicos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, como un cambio de criterio contable.

4. No obstante lo anterior, cuando una entidad entre a formar parte del grupo o quede fuera del mismo, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo y, en su caso, el estado de liquidación del presupuesto a incluir en la consolidación, deberán estar referidos únicamente a la parte del ejercicio en que dicha entidad haya formado parte del grupo.

#### Artículo 15. Homogeneización valorativa.

1. Los elementos de las cuentas individuales de las entidades del grupo deben ser valorados siguiendo métodos uniformes y de acuerdo con los principios y normas de valoración establecidos en el Plan General de Contabilidad de aplicación o en su normativa de desarrollo.

2. Si algún elemento de las cuentas anuales ha sido valorado según criterios no uniformes respecto a los aplicados en la consolidación, tal elemento debe ser valorado de nuevo y a los solos efectos de la consolidación, conforme a tales criterios, realizándose los ajustes necesarios, salvo que el resultado de la nueva valoración ofrezca un interés poco significativo a los efectos de alcanzar la imagen fiel del grupo.

#### Artículo 16. Homogeneización por las operaciones internas.

Cuando en las cuentas de las entidades del grupo, los importes de las partidas derivadas de operaciones internas no sean coincidentes, o exista alguna pendiente de registrar, deberán realizarse los ajustes que procedan para practicar las correspondientes eliminaciones. Esta homogeneización no será procedente para la eliminación prevista en el artículo 19.

#### Artículo 17. Homogeneización de las estructuras de las cuentas anuales.

Deberán realizarse las reclasificaciones necesarias en la estructura de las cuentas individuales de las entidades del grupo, para que esta coincida con la de los estados contables consolidados.

### Sección 3.ª Agregación

#### Artículo 18. Agregación.

La preparación de las cuentas consolidadas se realizará mediante la agregación de las diferentes partidas, según su naturaleza, de las cuentas anuales individuales homogeneizadas, sin perjuicio de los ajustes y las eliminaciones mencionados en los artículos siguientes.

### Sección 4.ª Eliminaciones

#### Subsección 1.ª Eliminación inversión-patrimonio neto

#### Artículo 19. Eliminación inversión-patrimonio neto.

1. La eliminación inversión-patrimonio neto es la compensación de los valores contables representativos de los instrumentos de patrimonio de las entidades dependientes

que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante, con la parte proporcional de las partidas de patrimonio neto de las mencionadas entidades dependientes atribuible a dichas participaciones, en la fecha de adquisición de las mismas.

2. Se entenderá como fecha de adquisición aquella en la que la entidad dominante obtiene el control de la dependiente.

3. No obstante lo establecido en el apartado anterior, podrá considerarse que se produce la incorporación de una entidad al grupo en la fecha de comienzo del primer ejercicio en que la entidad dominante estuviera obligada a formular estados contables consolidados en virtud de la normativa aplicable, siempre que esa fecha sea posterior a la de la efectiva incorporación al grupo.

#### Artículo 20. Diferencia de primera consolidación.

1. Se denomina diferencia, positiva o negativa, de primera consolidación la existente entre el valor contable de la participación en el capital o patrimonio de la entidad dependiente que posea, directa o indirectamente, la entidad dominante y la parte proporcional del patrimonio neto representativa de la participación en el capital o patrimonio de la entidad dependiente en la fecha de adquisición de las mismas.

2. Cuando la diferencia de consolidación sea positiva, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente, aumentando el valor de los activos o reduciendo el de los pasivos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor de mercado en la fecha de la primera consolidación, calculado en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.

Una vez realizada la imputación indicada, los importes resultantes para las partidas del balance se amortizarán, en su caso, con idénticos criterios a los aplicados a las mismas antes de la imputación.

3. Cuando la diferencia de consolidación sea negativa, y a los solos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, se imputará directamente y en la medida de lo posible a los elementos patrimoniales de la entidad dependiente, aumentando el valor de los pasivos o reduciendo el de los activos, y hasta el límite que sea atribuible a la entidad dominante de la diferencia entre el valor contable del elemento patrimonial de que se trate y su valor de mercado en la fecha de la primera consolidación, en función del porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la entidad dependiente.

4. La diferencia de primera consolidación que subsista, tras la aplicación de lo dispuesto en los apartados anteriores, será el fondo de comercio de consolidación o la diferencia negativa de consolidación según corresponda.

#### Artículo 21. Fondo de comercio de consolidación.

1. Se entenderá por fondo de comercio de consolidación la diferencia positiva a que se refiere el artículo anterior minorada en el importe de las revalorizaciones de activos o las reducciones de valor de pasivos conforme a lo establecido en el mencionado artículo.

2. El fondo de comercio de consolidación se inscribirá en una rúbrica del activo del balance consolidado.

3. El fondo de comercio de consolidación no se amortizará. En su lugar, deberá analizarse, al menos anualmente, su posible deterioro de acuerdo con las normas sobre deterioro de valor previstas en el Plan General de Contabilidad de aplicación. Estas pérdidas por deterioro tendrán carácter irreversible.

**Artículo 22. Diferencia negativa de consolidación.**

1. Se entenderá por diferencia negativa de consolidación la diferencia negativa a que se refiere el artículo 20, minorada en el importe de las revalorizaciones de pasivos o disminuciones de valor de los activos realizadas conforme a lo establecido en dicho artículo.

2. La diferencia negativa de consolidación se reconocerá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo en la partida 19 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas».

3. Cuando se haga uso de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 19, las diferencias negativas serán consideradas como reservas de la entidad que posea la participación.

**Artículo 23. Participación de socios externos.**

1. La valoración de los socios externos se realizará en función de su participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente. Dicha participación se calculará en función de la proporción que represente la participación de los socios externos en el capital o patrimonio de cada entidad dependiente, excluidos los instrumentos de patrimonio propio y los mantenidos por sus entidades dependientes.

2. La participación en el patrimonio neto de la entidad dependiente atribuible a terceros ajenos al grupo, figurará en el epígrafe V. «Socios externos» del patrimonio neto del balance consolidado.

**Subsección 2.ª Eliminación inversión-patrimonio neto en consolidaciones posteriores****Artículo 24. Consolidaciones posteriores.**

1. En consolidaciones posteriores la eliminación inversión-patrimonio neto se realizará en los mismos términos que los establecidos para la fecha de adquisición. El exceso o defecto del patrimonio neto de la entidad dependiente se presentará en el balance consolidado en las siguientes partidas del patrimonio neto:

a) La parte de este importe correspondiente a partidas de reservas se mostrará en la partida 1. «Reservas» del epígrafe II «Patrimonio generado», y se desglosará en la memoria consolidada bajo la denominación «Reserva en entidades consolidadas».

b) La parte que corresponda a ajustes por cambios de valor y transferencias y subvenciones recibidas figurará en los epígrafes III. «Ajustes por cambio de valor» y IV. «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados», respectivamente.

c) La parte atribuible a los socios externos deberá inscribirse en el epígrafe V «Socios externos». En la memoria también se incluirá el oportuno detalle sobre la composición de este saldo.

Para calcular dichos importes se deberán eliminar las transferencias realizadas a la cuenta de resultado económico patrimonial de los ajustes por cambios de valor y de las transferencias y subvenciones recibidas, existentes en la fecha de adquisición.

2. A los efectos del apartado anterior, la variación del patrimonio neto se calculará:

a) excluyendo el resultado del ejercicio y

b) teniendo en cuenta los ajustes sobre el resultado de ejercicios anteriores correspondientes a operaciones entre entidades del grupo, reguladas en los artículos 30 y siguientes.

3. En todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital o patrimonio de la entidad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo.

**Artículo 25. Modificación de la participación sin pérdida de control.**

1. Una vez que se ha obtenido el control, las operaciones posteriores que den lugar a la modificación de la participación de la entidad dominante en la entidad dependiente, sin que, en caso de reducción, supongan una pérdida de control, se considerarán en



las cuentas consolidadas como una operación con títulos de patrimonio propio. En consecuencia, en la eliminación inversión-patrimonio neto y en el cálculo de los socios externos, se aplicarán las siguientes reglas:

a) No se modificará el importe del fondo de comercio de consolidación o diferencia negativa reconocida, ni el de otros activos o pasivos del balance consolidado.

b) En los supuestos de reducción de la participación sin pérdida de control, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la entidad que reduce la participación.

c) El importe de los ajustes por cambios de valor y de las transferencias y subvenciones recibidas de la entidad dependiente, que deben lucir en el balance consolidado, se cuantificará en función del porcentaje de participación que las entidades del grupo posean en el capital o patrimonio de aquella, una vez realizada la operación.

d) La participación de los socios externos en el patrimonio neto de la entidad dependiente se mostrará en el balance consolidado en función del porcentaje de participación que terceros ajenos al grupo posean en el capital o patrimonio de la citada entidad, una vez realizada la operación.

e) En su caso, el ajuste necesario para dar cumplimiento a lo dispuesto en las letras a), c) y d) motivará una variación en las reservas de la entidad que reduce o aumenta la participación.

2. Cuando la reducción en el porcentaje de participación ocasione una pérdida significativa en las cuentas anuales individuales de la entidad inversora, dicha circunstancia se tomará en consideración para apreciar el deterioro del fondo de comercio de consolidación.

Artículo 26. Inversión adicional o reducción de la inversión sin modificación de la participación.

1. Cuando una entidad dominante realice una nueva inversión en el capital o patrimonio de una entidad dependiente o una desinversión en la misma, que no implique una variación en el porcentaje de participación en la entidad dependiente, no se modificará el fondo de comercio ni la diferencia negativa de consolidación.

2. En los supuestos de reducción de la inversión sin modificación de participación, en su caso, el beneficio o la pérdida reconocida en las cuentas anuales individuales, deberá eliminarse a los exclusivos efectos de la consolidación, circunstancia que motivará un ajuste en las reservas de la entidad que reduce su participación.

Artículo 27. Socios externos en consolidaciones posteriores.

1. En consolidaciones posteriores la valoración de los socios externos se realizará teniendo en cuenta las eliminaciones previstas en este capítulo.

2. La participación en el resultado de las entidades dependientes reconocido en la cuenta de resultado económico patrimonial consolidada y en el estado de ingresos y gastos reconocidos del estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, que corresponda a socios externos se presentará, de forma separada, como una atribución del resultado y no como un gasto o ingreso.

3. En el caso de participaciones indirectas el cálculo de la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se realizará una vez integradas las entidades dependientes en las que participe la entidad dependiente a la que corresponden los indicados socios externos.

4. En el caso de participaciones recíprocas entre entidades dependientes la participación de socios externos, tanto en resultados como en el resto del patrimonio neto, se calculará teniendo en cuenta la interrelación entre las entidades.

**Subsección 3.ª Casos particulares****Artículo 28. Participaciones indirectas.**

1. La eliminación inversión-patrimonio neto en los supuestos de participación indirecta se efectuará por etapas:

a) Se realizará en primer lugar, la eliminación inversión-patrimonio neto correspondiente a la entidad dependiente que no tenga participación directa en el capital o patrimonio de ninguna otra entidad dependiente.

b) Posteriormente, se realizarán las sucesivas eliminaciones inversión-patrimonio neto, por el orden que se deriva de lo indicado en el punto anterior, teniendo en cuenta para la cuantificación del patrimonio neto que formarán parte de este último las reservas en entidades consolidadas, los ajustes de valor en entidades consolidadas y las transferencias y subvenciones recibidas en entidades consolidadas, que, en aplicación de lo previsto en el artículo 24 hayan surgido en las etapas anteriores.

2. Para determinar el fondo de comercio que surja en cada etapa se deberá tener en cuenta la cronología de las participaciones.

**Artículo 29. Participaciones recíprocas entre entidades dependientes.**

1. En caso de participaciones recíprocas entre las entidades dependientes, se deberá calcular el fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación de acuerdo con lo establecido en los artículos 20 y siguientes, y sin que afecte al cálculo del patrimonio neto tal interrelación.

2. Para calcular las reservas en entidades consolidadas procedentes de entidades dependientes participadas recíprocamente, y para determinar la participación en los ajustes por cambios de valor y en las transferencias y subvenciones recibidas por la entidad dependiente, la variación del patrimonio neto de cada una de ellas se calculará teniendo en cuenta dicha interrelación.

3. En todo caso hay que tener en cuenta la cronología de las participaciones. Si las inversiones recíprocas se producen antes de la toma de participación de la dominante, será necesario realizar los cálculos derivados de la interrelación que previamente no se habían considerado en la elaboración de cuentas consolidadas anteriores. Cuando la inversión recíproca se produzca una vez que exista control, no se reconocerá fondo de comercio adicional, en sintonía con lo establecido en el artículo 25.

**Subsección 4.ª Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados****Artículo 30. Eliminación de partidas intragrupo.**

1. Deberán eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, una vez realizados los ajustes que procedan de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 14 a 17.

2. Se entenderá por partidas intragrupo los créditos y deudas, ingresos y gastos, flujos de efectivo e ingresos presupuestarios y gastos presupuestarios entre entidades del grupo, sin perjuicio de lo previsto para los dividendos en el artículo 38.

**Artículo 31. Eliminación de resultados por operaciones internas.**

1. Se entenderá por operaciones internas las realizadas entre dos entidades del grupo desde el momento en que ambas entidades pasaron a formar parte del mismo. A estos efectos se entiende por resultados tanto los recogidos en la cuenta de resultados como, en su caso, los ingresos y gastos imputados directamente en el patrimonio neto, de acuerdo con la normativa contable aplicable.

2. La totalidad del resultado producido por las operaciones internas deberá eliminarse y diferirse hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo. Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos

desde la fecha de adquisición. No obstante, las pérdidas habidas en operaciones internas pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor que exigiría, en su caso, el reconocimiento en las cuentas anuales consolidadas. De igual modo, el beneficio producido en transacciones internas puede indicar la existencia de una recuperación en el deterioro de valor del activo objeto de transacción que previamente hubiera sido registrado. En su caso, ambos conceptos deberán presentarse en las cuentas anuales consolidadas conforme a su naturaleza.

3. Se aplicará lo dispuesto en los apartados anteriores en los casos en que un tercero actúe en nombre propio y por cuenta de una entidad del grupo.

4. Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 32 a 36 o cuando una de las entidades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. La imputación de resultados en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada o, en su caso, en el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de las partidas que procedan.

5. Si algún elemento patrimonial es objeto, a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de un ajuste de valor, la amortización, pérdidas por deterioro y resultados de enajenación o baja en balance, se calcularán, en las cuentas anuales consolidadas, sobre la base de su valor ajustado.

6. Conforme a lo establecido en el artículo 30 deberán eliminarse en las cuentas anuales consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas. También se eliminarán las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas en favor de otras entidades del grupo. Ambas eliminaciones darán lugar al correspondiente ajuste en resultados.

7. La eliminación de resultados por operaciones internas realizada en el ejercicio afectará a la cifra de resultados consolidados, o al importe total de ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, mientras que la eliminación de resultados por operaciones internas de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto, afectando a las reservas, a los ajustes por cambios de valor o a las transferencias y subvenciones recibidas de terceros distintos de la entidad o entidades propietarias, que están pendientes de imputar a la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

8. El ajuste en resultados, en ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, y en otras partidas de patrimonio neto, afectará a la entidad que enajene el bien o preste el servicio y, por tanto, al importe asignable a los socios externos de dicha entidad.

9. La clasificación de los elementos patrimoniales, ingresos, gastos, flujos de efectivo e ingresos y gastos presupuestarios se realizará desde el punto de vista del grupo, sin que se vean modificados por las operaciones internas. En el caso de que la operación interna coincida con un cambio de afectación desde el punto de vista del grupo, ese cambio de afectación se reflejará en las cuentas anuales consolidadas conforme a las reglas establecidas al efecto en la normativa reguladora, en particular como se señala en los artículos siguientes.

#### Artículo 32. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.

1. Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una entidad del grupo compra existencias o activos en estado de venta a otra también del grupo, con independencia de que para la entidad que vende constituyan existencias, activos en estado de venta, inmovilizado o inversiones inmobiliarias.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las existencias adquiridas. Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias o activos en estado de venta y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando las existencias adquiridas se integren, como coste, en inmovilizados o inversiones inmobiliarias deberán aplicarse las normas del artículo 33.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna quede afectado un elemento del inmovilizado o de las inversiones inmobiliarias como existencias o activos en estado de venta, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en una partida específica «Activos transformados en existencias o activos en estado de venta», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 33. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.

1. Se considerarán operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias todas aquellas en las que una entidad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la entidad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias, existencias o activos en estado de venta.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable, y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando:

1.º Se enajene a terceros el activo adquirido.

2.º Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido.

3.º En el caso de que la amortización no se incorpore como coste de un activo, el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio.

4.º Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable del inmovilizado o de la inversión inmobiliaria y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias o a los activos en estado de venta como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 32.

3. Cuando como consecuencia de una operación interna queden afectadas las existencias o los activos en estado de venta como un elemento del inmovilizado o inversión inmobiliaria, este cambio de afectación deberá figurar en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en la partida específica «Trabajos realizados por el grupo para su inmovilizado», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 34. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.

1. Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una entidad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los financieros.

2. Cuando los servicios adquiridos se incorporen como coste de un activo, los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción del servicio y su precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 32 y 33. Tratándose de pérdidas, el resultado también se entenderá realizado cuando exista

un deterioro de valor respecto del precio de adquisición o coste de producción de los activos, eventualmente neto de amortizaciones, y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

c) Cuando estos servicios se incorporen como coste de un elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria, se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada en una partida específica «Trabajos realizados por el grupo para su inmovilizado», por el importe del coste, neto de los resultados internos.

Artículo 35. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.

1. Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una entidad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo.

2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, en su caso, hasta el ejercicio en que se realicen, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el valor contable y el precio de venta.

b) El resultado se entenderá realizado cuando los mencionados activos financieros se enajenen a terceros. Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.

Artículo 36. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto.

1. No obstante lo establecido en los artículos anteriores, cuando en las cuentas consolidadas se aplique el valor razonable al elemento patrimonial objeto de la operación interna, el resultado interno se reclasificará, en su caso, en el importe de la variación de valor razonable, en la correspondiente partida de patrimonio neto.

2. Se eliminarán los resultados contabilizados por las entidades adquiridas derivados de transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial desde cuentas de patrimonio neto como consecuencia de operaciones internas, por los importes de los epígrafes del balance III «Ajustes por cambios de valor» y IV «Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados» existentes en la fecha de adquisición. Tales resultados se considerarán integrados en los epígrafes de patrimonio neto de los que procedan, a los efectos de determinar el exceso o defecto de patrimonio neto previsto en el apartado 1 del artículo 24.

Artículo 37. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.

1. A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por entidades del grupo se registrará, en su caso, un resultado.

2. El resultado se determinará por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición.

3. El resultado determinado conforme a lo previsto en los apartados anteriores lucirá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada bajo la denominación «Beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo» o «Pérdidas por operaciones con pasivos financieros del grupo», según corresponda.

4. Se eliminarán los ajustes, por aplicación del valor razonable o por cualquier otro concepto, registrados con posterioridad a la adquisición a terceros de estos activos.

Artículo 38. Eliminación de dividendos internos.

1. Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una entidad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.

2. Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la entidad perceptora.

3. Cuando se trate de dividendos a cuenta se eliminarán contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la entidad que los distribuyó.

### CAPÍTULO III

#### Procedimiento de puesta en equivalencia o método de la participación

Artículo 39. Descripción del procedimiento.

1. Según el procedimiento de puesta en equivalencia, o método de la participación, la inversión en una entidad se registrará inicialmente por el importe que el porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad, y se incrementará o disminuirá posteriormente para reconocer el porcentaje que corresponda a la persona inversora en el resultado del ejercicio y en otros incrementos o disminuciones directamente imputables al patrimonio neto obtenidos por la entidad participada después de la fecha de adquisición.

2. Cuando a una entidad se le aplique el procedimiento de puesta en equivalencia las cuentas de dicha entidad a considerar, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en los artículos siguientes, serán, en su caso, sus cuentas anuales consolidadas. En el caso de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en la norma de consolidación, se tomarán las cuentas individuales.

Artículo 40. Homogeneización de la información.

1. Si la entidad participada utiliza criterios de valoración diferentes a los del grupo, deberán efectuarse los ajustes necesarios, previamente a la puesta en equivalencia, en los términos previstos en el artículo 15, cuando tales diferencias resulten significativas y siempre que se pueda disponer de la información necesaria.

2. Las cuentas individuales de la entidad participada deberán referirse a la misma fecha que las cuentas consolidadas. A estos efectos se aplicará el apartado 2 del artículo 14.

Artículo 41. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

1. Cuando se aplique por primera vez el procedimiento de puesta en equivalencia, la participación en la entidad se valorará en el balance consolidado por el importe que el porcentaje de inversión de las entidades del grupo represente sobre el patrimonio neto de la entidad. Este importe figurará en el activo no corriente del balance consolidado en la partida 1. «Participaciones puestas en equivalencia» del epígrafe IV «Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas».

2. Si la diferencia entre el importe al que la participación estaba contabilizada en las cuentas individuales y el valor a que se ha hecho referencia en el apartado anterior es positiva, el fondo de comercio puesto de manifiesto se incluirá en el valor contable de la inversión recogido en la partida «Participaciones puestas en equivalencia» y se informará de él en la memoria. En el supuesto excepcional de que dicha diferencia sea negativa se reconocerá en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo en la partida 28 «Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia».

3. Los resultados generados por la entidad puesta en equivalencia se reconocerán desde la fecha en que se adquiere la influencia significativa o el control conjunto en el caso de entidades multigrupo.

Artículo 42. Consolidaciones posteriores.

1. El valor contable en el balance consolidado de la participación en la entidad se modificará, aumentándolo o disminuyéndolo, en la proporción que corresponda a las

entidades del grupo, por las variaciones experimentadas en el patrimonio neto de la entidad participada desde la valoración inicial, una vez eliminada la proporción procedente de los resultados no realizados generados en transacciones entre dicha entidad y las entidades del grupo, siempre que sean significativas y en la medida en que se pueda obtener la información necesaria para ello.

2. El mayor valor, en su caso, atribuido a la participación como consecuencia de lo previsto en el artículo 20 deberá reducirse en ejercicios posteriores, con cargo a los resultados consolidados o a otra partida de patrimonio neto que corresponda y a medida que se deprecien, causen baja o se enajenen a terceros los correspondientes elementos patrimoniales. Del mismo modo, procederá el cargo a resultados consolidados cuando se produzcan pérdidas por deterioro del valor previamente reconocido de elementos patrimoniales de la entidad participada, con el límite de la plusvalía asignada a los mismos en la fecha de primera puesta en equivalencia.

3. En cada ejercicio posterior a la primera aplicación del procedimiento:

a) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a resultados del ejercicio de la participada formarán parte de los resultados consolidados, figurando de forma explícita en la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, en la partida 26 «Participación en beneficios/pérdidas de entidades puestas en equivalencia».

b) Sin embargo, en el caso de que la entidad participada incurra en pérdidas, la reducción de la cuenta representativa de la inversión tendrá como límite el propio valor contable de la inversión calculado por puesta en equivalencia. Una vez que se haya reducido a cero el valor de la participación, las pérdidas adicionales, y el correspondiente pasivo se reconocerán en la medida en que se haya incurrido en obligaciones legales, contractuales, implícitas o tácitas, o bien si el grupo de entidades ha efectuado pagos en nombre de la entidad participada. Si la entidad participada obtiene ganancias con posterioridad, las mismas serán reconocidas en cuentas anuales consolidadas cuando alcancen las pérdidas no reconocidas. Los ingresos y gastos de la entidad participada que se hayan imputado directamente al patrimonio neto se tratarán de forma análoga a estos.

c) Las variaciones en el valor de la participación correspondientes a otras variaciones del patrimonio neto, ya sea por cambios en el patrimonio neto de la entidad participada que la misma no haya reconocido en su resultado del ejercicio, o reservas generadas procedentes de resultados de ejercicios anteriores, se mostrarán en las correspondientes partidas o epígrafes del patrimonio neto, conforme a su naturaleza.

d) Los beneficios distribuidos por la entidad participada reducirán el valor contable de la participación en el balance consolidado, considerándose reservas de la entidad que posea la participación. Cuando se trate de dividendos a cuenta, se reducirá el valor contable de la participación con cargo a los resultados de la entidad que los haya recibido.

#### Artículo 43. Modificación de la participación.

1. En una nueva adquisición de participaciones en la entidad puesta en equivalencia, la inversión adicional y el nuevo fondo de comercio o diferencia negativa de consolidación se determinarán del mismo modo que la primera inversión y en los porcentajes sobre el patrimonio neto que corresponda a tal inversión. Si en relación con una misma participada, surge un fondo de comercio y una diferencia negativa de consolidación, la diferencia negativa se reducirá hasta el límite del fondo de comercio implícito, circunstancia que motivará la minoración de la participación puesta en equivalencia.

2. En una reducción de participaciones en la entidad en la que se mantenga la influencia significativa, la partida representativa de la inversión se valorará aplicando las reglas establecidas en los artículos anteriores, por los importes que correspondan al porcentaje de participación que se retiene. El resultado derivado de la operación se ajustará por las imputaciones a resultados consolidados anteriores a la enajenación motivadas por:

- a) Los resultados obtenidos por la entidad participada.
  - b) La aplicación del valor razonable a los elementos patrimoniales de la entidad participada en la fecha de primera puesta en equivalencia.
  - c) Los ajustes del valor razonable imputados directamente a patrimonio neto que se correspondan con la reducción en el porcentaje de participación.
3. Cuando una nueva adquisición de participaciones en la entidad no implique un aumento en el porcentaje de participación, no surgirán nuevas diferencias respecto de las de primera puesta en equivalencia, sin que se modifique el fondo de comercio de consolidación calculado de forma implícita ni las cuentas de patrimonio neto con denominación específica. Cuando una reducción de participaciones en la entidad no implique una reducción en el porcentaje de participación en la misma, se reducirá el valor de la partida representativa de la inversión y de las reservas en entidades puestas en equivalencia en el importe obtenido como consecuencia de la reducción, eliminándose el resultado que, en su caso, haya sido registrado por la entidad inversora.
4. Si el aumento o reducción del porcentaje de participación sin que se produzca una inversión adicional o una desinversión implica la modificación del valor de las participaciones en la entidad participada, se reconocerá el correspondiente resultado en la partida 26 «Participación en beneficios/pérdidas de entidades puestas en equivalencia» de la cuenta de resultado económico patrimonial consolidada.

#### Artículo 44. Pérdidas por deterioro del valor.

1. Una vez que se haya aplicado el procedimiento de puesta en equivalencia y se hayan reconocido las pérdidas de la entidad participada de acuerdo con el artículo 42, la persona inversora aplicará en las cuentas consolidadas lo establecido en la normativa aplicable, para determinar si es necesario reconocer pérdidas por deterioro adicionales respecto a la inversión neta que tenga en la entidad participada.
2. El análisis del deterioro del fondo de comercio no se llevará a cabo de forma separada, sino en función de lo previsto en el apartado anterior. Las pérdidas por deterioro no se asignarán a ningún activo concreto, incluido el fondo de comercio de consolidación, que forme parte del valor en libros de la inversión en la participada. Por consiguiente, las reversiones de estas pérdidas por deterioro se reconocerán de acuerdo con lo dispuesto en la citada normativa aplicable.

### CAPÍTULO IV

#### Estados contables consolidados

#### Artículo 45. Documentos que integran los estados contables consolidados.

1. Los estados contables consolidados comprenden el balance consolidado, la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado, el estado de flujos de efectivo consolidado, el estado de liquidación del presupuesto consolidado y la memoria consolidada.
2. Estos documentos forman una unidad y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.
3. La aplicación sistemática y regular de los requisitos de la información y principios y criterios contables incluidos en el marco conceptual del Plan General de Contabilidad de aplicación deberá conducir a que los estados contables consolidados muestren la citada imagen fiel.
4. Cuando se considere que el cumplimiento de dichos requisitos de la información y principios y criterios contables no sea suficiente para mostrar la mencionada imagen fiel, se suministrará en la memoria la información complementaria precisa para alcanzar este objetivo.



5. En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar los estados contables consolidados, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria consolidada se motivará suficientemente esta circunstancia, y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo.

Artículo 46. Elaboración de los estados contables consolidados.

1. Los estados contables consolidados se elaborarán por la entidad dominante y se referirán al ejercicio presupuestario.

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

3. Los estados contables consolidados 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 consolidadas.

Artículo 47. Estructura de los estados contables consolidados.

La estructura de los estados contables consolidados se adaptará a lo establecido en el Anexo de esta norma.

Artículo 48. Normas comunes al balance, la cuenta de resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo.

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

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior, salvo en la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto. No obstante, para el primer ejercicio que se formulen cuentas consolidadas podrán omitirse las cifras del ejercicio anterior.

A estos efectos, cuando las cifras del ejercicio corriente no sean comparables con las del ejercicio anterior, bien por haberse producido una modificación en la estructura de las cuentas, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error o bien porque se ha producido una reorganización administrativa, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas consolidadas, informando de ello en la memoria.

Cuando la composición de las entidades incluidas en la consolidación hubiese variado considerablemente en el curso de un ejercicio, deberá incluirse, en la memoria, la información necesaria para que la comparación de sucesivos estados financieros muestre los principales cambios que han tenido lugar entre ejercicios.

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

3. 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 el modelo siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

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

6. Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes en el balance, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo, o de

letras en la cuenta del resultado económico patrimonial, si solo 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.

#### Artículo 49. Balance consolidado.

1. El balance consolidado comprende con la debida separación, el activo y el pasivo de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, así como el patrimonio neto que incluirá en partida específica separada la parte que corresponda a socios externos al grupo.

2. El epígrafe III del activo no corriente «Inversiones inmobiliarias» incluye inversiones inmobiliarias en curso y anticipos.

3. El epígrafe VI del activo no corriente «Activos por impuesto diferido» y el epígrafe IV del pasivo no corriente «Pasivos por impuesto diferido» se determinarán de acuerdo con las normas del Plan General de Contabilidad.

4. En el balance consolidado también lucirán partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos y procedimientos de consolidación.

5. Los créditos y deudas con entidades incluidas en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia en la parte no eliminada lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas de activo o pasivo.

6. Los créditos y deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas no incluidas en el perímetro de consolidación lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas de activo o pasivo.

7. El balance consolidado deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del balance del Plan General de Contabilidad de aplicación, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

#### Artículo 50. Cuenta del resultado económico patrimonial consolidada.

1. Esta cuenta recoge el resultado económico patrimonial consolidado obtenido en el ejercicio y está formada por los ingresos y los gastos de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad de aplicación, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan, y el resultado económico patrimonial consolidado, con distinción de la parte atribuida a la entidad dominante y a los socios externos al grupo.

2. El impuesto sobre sociedades figurará, en su caso, en la partida 14 «Otros gastos de gestión ordinaria».

3. La partida 18 «Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas» se determinará de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

4. La partida 19 «Diferencia negativa de consolidación en entidades consolidadas» se determinará de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, e incluirá la diferencia negativa en combinaciones de negocios.

5. Las partidas 26 «Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia», 27 «Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto de una entidad multigrupo» y 28 «Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia» se determinarán de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas aprobadas por Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

6. El epígrafe IV «Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos» se refiere exclusivamente a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad de aplicación y se determinará conforme a las normas previstas en el mismo.

7. En la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada también lucirán partidas específicas derivadas de la aplicación de los distintos métodos y procedimientos de consolidación.

8. Los ingresos y gastos derivados de transacciones con entidades incluidas en la consolidación por el procedimiento de puesta en equivalencia lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas de ingresos o gastos.

9. Los ingresos y gastos derivados de transacciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas no incluidas en el perímetro de consolidación lucirán separadamente en las correspondientes rúbricas de ingresos y gastos.

10. La cuenta del resultado económico patrimonial consolidada deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración de la cuenta del resultado económico patrimonial del Plan General de Contabilidad de aplicación, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 51. Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado.

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

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado.
2. Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado.

1. En la primera parte «Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado» se informará de todos los cambios habidos en el patrimonio neto distinguiendo:

- a) Los ajustes en el patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables y correcciones de errores.
- b) Los ingresos y gastos consolidados reconocidos en el ejercicio.
- c) Las operaciones con la entidad o entidades propietarias, en la que éstas actúen como tales.
- d) Otras variaciones que se produzcan en el patrimonio neto.

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

- a) El resultado económico patrimonial consolidado del ejercicio.
- b) Los ingresos y gastos de la entidad dominante y de las entidades a las que se les aplique el método de integración global cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración del Plan General de Contabilidad de aplicación sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

Las partidas 5 «Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes», 7 «Diferencias de conversión» y 8 «Efecto impositivo» se refieren solo a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

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

Las partidas 5 «Diferencias de conversión» y 6 «Efecto impositivo» se refieren solo a entidades que aplican el Plan General de Contabilidad y se determinarán conforme a las normas previstas en el mismo.

El estado de cambios en el patrimonio neto consolidado deberá formularse teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto del Plan General de Contabilidad de aplicación, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

**Artículo 52. Estado de flujos de efectivo consolidado.**

1. El estado de flujos de efectivo consolidado informa sobre el origen y destino de los movimientos habidos en las partidas monetarias representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, clasificando los movimientos por actividades e indicando la variación neta de dicha magnitud en el ejercicio. El estado de flujos de efectivo consolidado se elaborará conforme al modelo incluido en el Anexo de esta norma. No obstante, si la entidad dominante no dispone de la información necesaria para elaborarlo podrá presentar la información relativa a los flujos de las actividades de gestión diferenciando los que correspondan a entidades sometidas a principios contables públicos y los que correspondan al resto de entidades. En este caso, la información sobre cobros y pagos de las entidades sometidas a principios contables públicos se ofrecerá con el nivel de desagregación previsto en el modelo incluido en el Anexo de esta norma.

2. El estado de flujos de efectivo consolidado comprenderá con la debida separación, los cobros y los pagos de la entidad dominante y de las entidades integradas globalmente, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan.

3. La clasificación de los flujos de efectivo por actividades, se hará considerando al grupo como una unidad, por lo que se eliminarán los flujos de efectivo por operaciones entre entidades del conjunto consolidable, en la parte que corresponda.

4. El estado de flujos de efectivo consolidado se formulará teniendo en cuenta lo establecido en las normas de elaboración del Estado de flujos de efectivo del Plan General de Contabilidad de aplicación, sin perjuicio de lo establecido en los apartados anteriores.

**Artículo 53. Estado de liquidación del Presupuesto consolidado.**

1. El Estado de liquidación del Presupuesto consolidado, comprende, con la debida separación, la liquidación consolidada del Presupuesto de gastos y del Presupuesto de ingresos, así como el Resultado del ejercicio consolidado de las entidades del grupo que tengan presupuesto limitativo.

Se presentará la siguiente información de acuerdo con los modelos previstos en el Anexo de las presentes Normas:

I.1. Modificaciones de crédito.

II. Liquidación presupuesto de gastos.

II.1. Resumen por capítulos.

II.2. Resumen por clasificación funcional.

II.3. Liquidación de residuos de ejercicios anteriores.

II.4. Compromisos de gastos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

III. Liquidación del presupuesto de ingresos.

III.1. Liquidación del presupuesto de ingresos ejercicio corriente.

III.2. Evolución de los derechos reconocidos correspondientes a ejercicios anteriores.

IV. Resultados del ejercicio.

IV.1. Resultado presupuestario.

IV.2. Remanente de tesorería.

**Artículo 54. Documentación anexa.**

Como documentación anexa a los estados contables se incluirá la Cuenta de operaciones extrapresupuestarias consolidada.

**Artículo 55. Memoria consolidada.**

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

1. El modelo de memoria consolidada recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa

no se cumplimentarán las notas correspondientes a la misma. Si como consecuencia de lo anterior ciertas notas carecieran de contenido y por tanto, no se cumplimentaran, se mantendrá, para aquellas notas que sí tengan contenido, la numeración prevista en el modelo de memoria consolidada y se incorporará en dicha memoria consolidada una relación de aquellas notas que no tengan contenido.

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

## ANEXO

## Modelos de Estados Contables Consolidados

## Balance Consolidado

Activo	Notas en memoria	Ej. N	Ej. N-1	Patrimonio neto y pasivo	Notas en memoria	Ej. N	Ej. N-1
A) Activo no corriente				A) Patrimonio neto			
I. Inmovilizado intangible				I. Patrimonio aportado			
1. Fondo de comercio de consolidación				II. Patrimonio generado			
2. Otro inmovilizado intangible				1. Reservas y resultados de ejercicios anteriores			
II. Inmovilizado material				2. Resultados de ejercicio atribuidos a la entidad dominante			
1. Terrenos y construcciones				III. Ajustes por cambios de valor			
2. Infraestructuras y bienes del patrimonio histórico				IV. Otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados			
3. Otro inmovilizado material				V. Socios externos			
III. Inversiones inmobiliarias				B) Pasivo no corriente			
IV. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas				I. Provisiones a largo plazo			
1. Participaciones puesta en equivalencia				II. Deudas a largo plazo			
2. Créditos a entidades integradas por puesta en equivalencia				1. Oblig. y otros valores negociables			
3. Otras inversiones				2. Deudas con entidades de crédito			
V. Inversiones financieras a largo plazo				3. Otras deudas			
VI. Activos por impuesto diferido				III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo			
B) Activo corriente				1. Deudas con entidades integradas por puesta en equivalencia			
I. Activos en estado de venta				2. Otras deudas			
II. Existencias							
III. Deudores y otras cuentas a cobrar							

IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas 1. Créditos a entidades integradas por puesta en equivalencia 2. Otras inversiones V. Inversiones financieras a corto plazo VI. Ajustes por periodificación VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes  Total activo				IV. Pasivos por impuesto diferido V. Periodificaciones a largo plazo VI. Acreedores, acreedores comerciales no corrientes y otras cuentas a pagar largo plazo VII. Deuda con características especiales a largo plazo C) Pasivo corriente I. Pasivos vinculados con activos no corrientes mantenidos para la venta II. Provisiones a corto plazo III. Deudas a corto plazo IV. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo V. Acreedores, acreedores comerciales y otras cuentas a pagar VI. Ajustes por periodificación VII. Deudas con características especiales a corto plazo  Total patrimonio neto y pasivo			
---	--	--	--	---	--	--	--

### Cuenta del resultado económico patrimonial consolidada

	Notas en memoria	Ej. N	Ej. N-1
1. Ingresos tributarios y cotizaciones sociales			
a) Ingresos tributarios			
b) Cotizaciones sociales			
2. Transferencias y subvenciones recibidas			

00275081

a) Del ejercicio			
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero			
c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras			
3. Ingresos de la actividad propia			
4. Importe neto de la cifra de negocios, ventas netas y prestaciones de servicios			
5. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor			
6. Trabajos realizados por el grupo para su inmovilizado			
7. Otros ingresos de gestión ordinaria			
8. Excesos de provisiones			
A) Total ingresos de gestión ordinaria (1+2+3+4+5+6+7+8)			
9. Prestaciones sociales			
10. Gastos de personal			
11. Transferencias y subvenciones concedidas			
12. Gastos por ayudas y otros			
13. Aprovisionamientos			
14. Otros gastos de gestión ordinaria			
15. Amortización del inmovilizado			
B) Total de gastos de gestión ordinaria (9+10+11+12+13+14+15)			
I Resultado (Ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)			
16. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta			
17. Otras partidas no ordinarias			
18. Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas			
19. Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas			
II Resultado de las operaciones no financieras (I +16+17+18+19)			



20. Ingresos financieros			
21. Gastos financieros			
22. Gastos financieros imputados al activo			
23. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros			
24. Diferencias de cambio			
25. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros			

III Resultado de las operaciones financieras (20+21+22+23+24+25)			
26. Participación en beneficios (pérdidas) de entidades puestas en equivalencia			
27. Deterioro y resultado por pérdida de influencia significativa de participaciones puestas en equivalencia o del control conjunto sobre una entidad multigrupo			
28. Diferencia negativa de consolidación de entidades puestas en equivalencia			
IV. Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas (I+II+III+26+27+28)			
V Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos			
VI. Resultado (Ahorro o desahorro) consolidado del ejercicio (IV+V)			
± Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior			
Resultado del ejercicio anterior ajustado			
Resultado atribuido a la entidad dominante			
Resultado atribuido a socios externos			

*Estado de cambios en el patrimonio neto consolidado*

*1. Estado total de cambios en el patrimonio neto consolidado*

	Notas en memoria	I. Patrimonio aportado	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambio de valor	IV. Otros incrementos patrimoniales	V. Socios externos	Total
A. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO N-1							

B. AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES							
C. PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO N(A+B)							
D. VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO N 1. ingresos y gastos consolidados reconocidos en el ejercicio 2. Operaciones con la entidad o entidades propietarias 3. Otras variaciones del patrimonio neto							
E. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO N(C+D)							

2. Estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado.

	Notas en memoria	Ej. N	Ej. N-1
I. Resultado económico patrimonial consolidado del ejercicio			
II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
1. Inmovilizado no financiero			
2. Activos y pasivos financieros			
3. Coberturas contables			
4. Otros incrementos patrimoniales			
5. Por ganancias y pérdidas actuariales y otros ajustes			
6. Otros ingresos y gastos			
7. Diferencias de conversión			
8. Efecto impositivo			
9. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta			
Total (1+2+3+4+5+6+7+8+9)			
III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta:			

1. Inmovilizado no financiero			
2. Activos y pasivos financieros			
3. Coberturas contables			
4. Otros incrementos patrimoniales			
5. Otros ingresos y gastos			
6. Diferencias de conversión			
7. Efecto impositivo			
8. Por activos no corrientes y pasivos vinculados, mantenidos para la venta			
Total (1+2+3+4+5+6+7+8)			
IV. TOTAL ingresos y gastos consolidados reconocidos (I + II + III)			
Total de ingresos y gastos atribuidos a la entidad dominante			
Total de ingresos y gastos atribuidos a socios externos			

## Estado de flujos de efectivo consolidado

	Notas en memoria	Ej. N	Ej. N-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN			
A) Cobros de las actividades de gestión de las entidades del sector público .			
B) Pagos de las actividades de gestión de las entidades del sector público.			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)			
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
C) Cobros:			
D) Pagos:			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión(+C-D)			
III FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
E) Cobros a la entidad o entidades propietarias y otros aumentos del patrimonio			
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias:			
G) Cobros por emisión de pasivos financieros:			
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros			

I) Pagos por dividendos y remuneraciones de otros instrumentos de patrimonio			
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H+I)			
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN			
J) Cobros pendientes de aplicación			
K) Pagos pendientes de aplicación:			
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (J+K)			
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO			
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO POR COMBINACIONES DE NEGOCIO			
VII. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO DERIVADA DE LA VARIACIÓN DEL ÁMBITO SUBJETIVO			
VIII. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I + II + III + IV + V+VI+VII)			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio			

*Estado de liquidación del presupuesto consolidado de las entidades con presupuesto limitativo*

*I. Modificaciones de crédito: Resumen por capítulos*

Capítulo	Denominación	Créditos extra y supl./ Ampliaciones créditos	Incorporaciones/Generaciones	Transferencias positivas/ Transferencias negativas	Total modificaciones
I	Gastos de personal				
II	Gastos corrientes en bienes y servicios				
III	Gastos financieros				
IV	Transferencias corrientes				
	Total Operaciones Corrientes				
V	Fondo de contingencia y otros imprevistos				

	Total Fondo de contingencia				
VI	Inversiones reales				
VII	Transferencias de capital				
	Total Operaciones de capital				
	Total Operaciones No financieras				
VIII	Activos financieros				
IX	Pasivos financieros				
	Total Operaciones Financieras				
	Total Presupuesto				

## II. Liquidación del presupuesto de gastos

## II.1 Resumen por capítulos

Capítulo	Denominación	Créditos presupuestarios			Gastos comprometidos	Obligaciones reconocidas netas	Pagos	Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre	Remanentes de crédito
		Iniciales	Modificaciones	Definitivos					
I	Gastos de personal								
II	Gastos corrientes en bienes y servicios								
III	Gastos financieros								
IV	Transferencias corrientes								
	Total Operaciones Corrientes								
V	Fondo de contingencia y otros imprevistos								
	Total Fondo de contingencia y otros imprevistos								
VI	Inversiones reales								
VII	Transferencias de capital								
	Total Operaciones de capital								
	Total Operaciones No financieras								
VIII	Activos financieros								
IX	Pasivos financieros								
	Total Operaciones Financieras								
	Total Presupuesto								



*II.3. Liquidación de residuos de ejercicios anteriores*

Capítulo	Denominación	Obligaciones pendientes de pago a 1 de enero	Modificaciones y rectificaciones	Total obligaciones	Pagos realizados	Obligaciones pendientes de pago a 31 de diciembre
I	Gastos de personal					
II	Gastos corrientes en bienes y servicios					
III	Gastos financieros					
IV	Transferencias corrientes					
	Total Operaciones Corrientes					
VI	Inversiones reales					
VII	Transferencias de capital					
	Total Operaciones de capital					
	Total Operaciones No financieras					
VIII	Activos financieros					
IX	Pasivos financieros					
	Total Operaciones Financieras					
	Total					



## II.4 Compromisos de gastos con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores

Capítulo	Denominación	Anualidades					
		Ejercicio n+1	Ejercicio n+2	Ejercicio n+3	Ejercicio n+4	Años sucesivos	Total
I	Gastos de personal						
II	Gastos corrientes en bienes y servicios						
III	Gastos financieros						
IV	Transferencias corrientes						
	Total Operaciones Corrientes						
VI	Inversiones reales						
VII	Transferencias de capital						
	Total Operaciones de capital						
	Total Operaciones No financieras						
VIII	Activos financieros						
IX	Pasivos financieros						
	Total Operaciones Financieras						
	Total						

## III. Liquidación del presupuesto de ingresos.

## III.1 Liquidación del presupuesto de ingresos ejercicio corriente

Capítulo	Denominación	Previsiones presupuestarias			Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Derechos reconocidos netos	Recaudación neta	Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre	Exceso/defecto previsión
		Iniciales	Modificaciones	Definitivas							
I	Impuestos directos										
II	Impuestos indirectos										
III	Tasas, precios públicos y otros ingresos										
IV	Transferencias corrientes										
V	Ingresos patrimoniales										
	Total operaciones corrientes										
VI	Enajenación de inversiones reales										
VII	Transferencias de capital										
	Total operaciones de capital										
	Total operaciones no Financieras										
VIII	Activos financieros										
IX	Pasivos financieros										
	Total Operaciones Financieras										
	Total Presupuesto										

*III.2 Evolución de los derechos reconocidos correspondientes a ejercicios anteriores*

Capítulo	Denominación	Ejercicio n-1	Ejercicio n-2	Ejercicio n-3	Ejercicio n-4	Ejercicio n-5	Años anteriores	Total
I	Impuestos directos							
II	Impuestos indirectos							
III	Tasas, precios públicos y otros ingresos							
IV	Transferencias corrientes							
V	Ingresos patrimoniales							
	Total operaciones corrientes							
VI	Enajenación de inversiones reales							
VII	Transferencias de capital							
	Total operaciones de capital							
	Total operaciones no financieras							
VIII	Activos financieros							
IX	Pasivos financieros							
	Total Operaciones Financieras							
	Total							

## IV. Resultados del ejercicio

## IV.1 Resultado Presupuestario consolidado

Concepto	Derechos reconocidos netos	Obligaciones reconocidas netas	Ajuste	Resultado presupuestario
a) Operaciones corrientes				
b) Operaciones de capital				
1.Total de operaciones no financieras (a+b)				
c) Activo financiero				
d) Pasivo financiero				
2.Total de operaciones financieras (c+d)				
I. Resultado presupuestario del ejercicio (1+2)				

## Ajustes

3. Créditos financiados con remanente de tesorería para gastos generales				
4. Desviación de financiación negativa del ejercicio				
5. Desviación de financiación positiva del ejercicio				
II. Total ajuste (3+4+5)				
Resultado presupuestario ajustado (I+II)				

## IV.2 Remanente de tesorería consolidado

Componentes	Importe	
1. Fondos líquidos		-----
2. Derechos pendientes de cobro		-----
(+) del presupuesto corriente	-----	
(+) de presupuestos cerrados	-----	
(+) de operaciones no presupuestarias	-----	
3. Obligaciones pendientes de pago		-----
(+) de operaciones no presupuestarias	-----	
4. Partidas pendientes de aplicación	-----	
(-) Cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	-----	
I. Remanente total (1+2+3+4)		-----
II. Saldos de dudoso cobro		-----
III. Exceso de financiación afectada		-----
IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I-II-III)		-----

## Memoria consolidada

## Contenido de la memoria consolidada

1. Entidades del grupo.
2. Entidades multigrupo y asociadas.
3. Información de los subgrupos de entidades.
4. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas.
5. Normas de reconocimiento y valoración.
6. Ajustes y eliminaciones.
7. Combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial.
8. Fondo de comercio de consolidación.
9. Diferencia negativa de consolidación.
10. Socios externos.
11. Modificaciones en el porcentaje de participación en entidades del grupo.
12. Partidas correspondientes a entidades multigrupo.
13. Participaciones en entidades puestas en equivalencia.
14. Principales epígrafes del balance.
15. Otra información que afecte a las cuentas consolidadas.
16. Hechos posteriores al cierre.
17. Información en términos de Contabilidad Nacional.

00275081

**1. Entidades del grupo****1.1. Entidad dominante.**

Identificación.

**1.2. Entidades dependientes.****a) Entidades a integrar en la consolidación.**

- Identificación de las entidades dependientes a integrar en la consolidación.

Dichas entidades se agruparán en función del procedimiento por el que se hayan integrado, de acuerdo con su naturaleza jurídica y con su clasificación orgánica.

En su caso, se informará de la opinión manifestada por el auditor en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas integradas en la consolidación.

- Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales, si estos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.

- Supuesto de los previstos en el artículo 2 de estas Normas de consolidación por el que se ha incluido cada entidad en el grupo.

- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100%, precisando la entidad titular de la participación.

- Identificación de las entidades dependientes clasificadas como mantenidas para la venta.

**b) Entidades a excluir de la consolidación.**

- Identificación de las entidades dependientes que se excluyen del perímetro de la consolidación, ordenadas en función de las causas de exclusión previstas en el artículo 9 de estas Normas de consolidación, y dentro de cada una de ellas, según su forma jurídica y clasificación orgánica.

- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades en las que no se tenga una participación del 100%, precisando la entidad titular de la participación.

- Patrimonio neto del último ejercicio conocido, señalando los importes correspondientes a capital o patrimonio, reservas y resultados.

**1.3. Importancia relativa de las entidades del grupo.**

Se considera que la magnitud representativa de dicha importancia relativa es:

- En las entidades del sector público que realizan actividades administrativas:

- si su presupuesto de gastos tiene carácter limitativo, el importe total de las obligaciones reconocidas netas,
- si su presupuesto de gastos tiene carácter estimativo, el importe total de los acreedores reconocidos por operaciones derivadas de la actividad.

- En las entidades del sector público que realizan actividades empresariales, el importe de los gastos de explotación del ejercicio.

- En las fundaciones del sector público, el importe de los gastos del ejercicio derivados tanto de la actividad propia como de la actividad mercantil.

**2. Entidades multigrupo y asociadas.****a) Entidades a integrar en la consolidación.**

- Identificación de las entidades multigrupo y asociadas a integrar en la consolidación.

- Porcentaje de participación directa o indirecta de las entidades del grupo en las entidades multigrupo y asociadas, precisando la entidad titular de la participación.

- Supuesto que determina su configuración como entidad multigrupo o asociada.

Entidades multigrupo.

Se informará acerca de:

- Método o procedimiento de consolidación aplicado, y justificación para su uso.

- Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una entidad multigrupo, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.

- En su caso, se informará de la opinión manifestada por el auditor en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas de las entidades multigrupo.

- Identificación de las entidades multigrupo clasificadas como mantenidas para la venta.

Entidades asociadas.

Se informará acerca de:

- Razones por las que se ha obviado la presunción de que no se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, menos del 20 por ciento de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que ejerce dicha influencia.

- Razones por las que se ha obviado la presunción de que se tiene influencia significativa si la entidad inversora posee, directa o indirectamente, el 20 por ciento o más de los derechos de voto reales y potenciales en la participada, cuando la entidad inversora haya llegado a la conclusión de que no ejerce dicha influencia.

- Ejercicio económico y fecha de cierre del ejercicio de las cuentas anuales de una asociada, si éstos se refieren a una fecha o un ejercicio que difiere de los aplicados en la consolidación.

- En su caso, se informará de la opinión manifestada por el auditor en el correspondiente informe de auditoría de cada una de las cuentas de las entidades asociadas.

- Identificación de las entidades asociadas clasificadas como mantenidas para la venta.

b) Entidades a excluir de la consolidación.

- Identificación de las entidades multigrupo o asociadas que se excluyen del perímetro de la consolidación, ordenadas en función de las causas de exclusión previstas en el artículo 9 de estas Normas de consolidación, y dentro de cada una de ellas, según su forma jurídica y clasificación orgánica.

3. Información de los subgrupos de entidades.

Cuando una entidad del grupo sea a su vez, dominante de otras entidades, se informará de la estructura de dicho subgrupo identificando a las distintas entidades que forman parte del mismo.

4. Bases de presentación de las cuentas anuales consolidadas.

1. Imagen fiel:

a) La entidad dominante deberá hacer una declaración explícita de que las cuentas anuales consolidadas reflejan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto del grupo.

b) Requisitos de la información, principios contables públicos y criterios contables no aplicados por interferir el objetivo de la imagen fiel y, en su caso, incidencia en las cuentas anuales consolidadas.

c) Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar el objetivo de imagen fiel y ubicación de ésta en la memoria.

2. Comparación de la información:

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

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

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

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

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

5. Operaciones entre entidades del perímetro de la consolidación.

Se informará sobre las operaciones significativas que se realicen entre entidades del perímetro de la consolidación, cuando el ejercicio contable de una de ellas finalice en una fecha que no difiera en más de tres meses de la fecha de cierre de las cuentas consolidadas.

Se informará asimismo sobre las operaciones significativas entre entidades del perímetro de consolidación que hayan ocasionado ajustes en las cuentas consolidadas del ejercicio anterior.

#### 5. Normas de reconocimiento y valoración.

Se hará referencia únicamente a las normas de reconocimiento y valoración relativas a las partidas específicas que surjan al realizar la consolidación de la Cuenta General por la Intervención General, dado que el resto de la información requerida en esta nota se encuentra recogida en las memorias de las cuentas anuales de cada una de las entidades integradas en la Cuenta General.

#### 6. Ajustes y eliminaciones.

Se informará de los ajustes y eliminaciones reconocidas entre las distintas entidades del grupo por grupos de entidades.

Se informará, además, en este punto de los avales y garantías entre entidades del grupo siempre que sean significativos.

#### 7. Combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial.

Para cada una de las combinaciones de negocios y operaciones de reestructuración empresarial reconocidas en las cuentas individuales de las entidades consolidadas por el método de integración global sujetas al Plan General de Contabilidad que tengan lugar durante el ejercicio, se proporcionará la siguiente información:

a) Nombre y descripción de la entidad o entidades adquiridas.

b) Fecha de adquisición.

c) Forma jurídica empleada para llevar a cabo la combinación.

d) Razones principales que han motivado la combinación de negocios o la reestructuración empresarial, así como una descripción cualitativa de los factores que dan lugar al reconocimiento del fondo de comercio, tales como sinergias esperadas de las operaciones de combinación de la adquirida y la adquirente, activos intangibles que no cumplen las condiciones para su reconocimiento por separado u otros factores.

e) Criterios de valoración de los elementos patrimoniales objeto de la combinación de negocios cuando no se ha aplicado el valor contable.

#### 8. Fondo de comercio de consolidación.

1. Análisis del movimiento de esta partida, indicando

- Saldo inicial.

- Adiciones.

- Reducciones.

- Amortización.

- Saldo final.

Se deberán describir sintéticamente las operaciones que han originado las adiciones y reducciones que sean significativas.

2. Desglose del saldo final en función de las participaciones que han generado el fondo de comercio de consolidación.

#### 9. Diferencia negativa de consolidación.

1. Análisis de la composición de las siguientes partidas de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada: 16 «Diferencia negativa de consolidación de entidades consolidadas» y 25 «Diferencia negativa de consolidación de entidades



puestas en equivalencia». Se deberán describir las razones por las que la transacción ha originado el saldo de estos epígrafes cuando sean significativos.

2. Desglose del saldo final en función de las participaciones que han generado las diferencias negativas de consolidación.

10. Socios externos.

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de este epígrafe indicando para cada entidad dependiente:

a) El movimiento acaecido en el ejercicio y las causas que lo han originado.

b) La composición del saldo al cierre del ejercicio, diferenciando entre su participación en el patrimonio generado, ajustes por cambios de valor y otros incrementos patrimoniales pendientes de imputación a resultados.

2. Si la adquisición de la condición de entidad dependiente ha tenido lugar durante el ejercicio se informará del importe de los socios externos en la adquirida reconocidos en la fecha de adquisición.

3. Participación de los socios externos en el fondo de comercio contabilizado en las cuentas anuales consolidadas.

11. Modificaciones en el porcentaje de participación en entidades del grupo.

Deberá informarse de los efectos en el patrimonio neto atribuible a la entidad dominante de aquellos cambios en la participación de la dominante en la propiedad de una dependiente que no den lugar a pérdida de control. En particular, para cada operación que resulte significativa se mostrará la siguiente información:

a) Variación en las reservas.

b) Variación en los epígrafes III. Ajustes por cambios de valor, y IV. Otros incrementos en el patrimonio neto pendientes de imputar a resultados.

c) En su caso, fondo de comercio atribuido a los socios minoritarios.

12. Partidas correspondientes a entidades multigrupo.

Se desglosará para cada partida significativa del balance y de la cuenta del resultado económico patrimonial consolidada, los importes correspondientes a las entidades multigrupo. Esta información se incluirá de forma agregada para todas las entidades multigrupo.

13. Participaciones en entidades puestas en equivalencia.

Se mostrará la siguiente información:

1. Desglose de esta partida por entidades puestas en equivalencia, indicando el movimiento del ejercicio y las causas que lo han originado.

2. Información financiera resumida de las entidades, donde se incluirá el importe acumulado de los activos, de los pasivos, de los ingresos ordinarios y del resultado del ejercicio.

3. Resultado del ejercicio de las entidades puestas en equivalencia que corresponda a la entidad inversora. Deberá informarse del contabilizado en la cuenta del resultado económico patrimonial y del que luce directamente en el patrimonio neto.

14. Principales epígrafes del Balance.

Se presentará información acerca de los principales epígrafes del Balance, así como la variación que han experimentado en el ejercicio. Asimismo, se informará de las principales causas que han motivado la variación cuando esta sea significativa.

15. Otra información que afecte a las cuentas consolidadas.

Se suministrará cualquier otra información significativa que afecte a las cuentas consolidadas en el apartado correspondiente al elemento patrimonial afectado.

16. Indicadores financieros y patrimoniales.

a) Liquidez inmediata: refleja el porcentaje de deudas presupuestarias y no presupuestarias que pueden atenderse con la liquidez inmediatamente disponible.

$$\frac{\text{Fondos líquidos}}{\text{Pasivo corriente}}$$

(Fondos líquidos: Efectivo y otros activos líquidos equivalentes)

b) Liquidez a corto plazo: refleja la capacidad que tiene la entidad para atender a corto plazo sus obligaciones pendientes de pago.

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

c) Liquidez general: refleja en qué medida todos los elementos patrimoniales que componen el activo corriente cubren el pasivo corriente.

$$\frac{\text{Activo corriente}}{\text{Pasivo corriente}}$$

d) Endeudamiento por habitante: en entidades territoriales, este índice distribuye la deuda total de la entidad entre el número de habitantes.

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

e) Endeudamiento: representa la relación entre la totalidad del pasivo exigible (corriente y no corriente) respecto al patrimonio neto más el pasivo total de la entidad.

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

f) Relación de endeudamiento: representa la relación existente entre el pasivo corriente y el no corriente.

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

g) Cash-flow: refleja en qué medida los flujos netos de gestión de caja cubren el pasivo de la entidad.

$$\frac{\text{Pasivo no corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}} + \frac{\text{Pasivo corriente}}{\text{Flujos netos de gestión}}$$

(Flujos netos de gestión: Importe de flujos netos de efectivo por actividades de gestión del estado de flujos de efectivo)

h) Ratios de la cuenta del resultado económico patrimonial.

Para la elaboración de las siguientes ratios se tendrán en cuenta las equivalencias con los correspondientes epígrafes de la cuenta del resultado económico patrimonial de la entidad:

ING.TRIB.: Ingresos tributarios y cotizaciones

TRANS.: Transferencias y subvenciones recibidas

VN y PS.: Ventas netas y prestación de servicios

G. PERS.: Gastos de personal

APROV.: Aprovisionamientos

1) Estructura de los ingresos.

INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (IGOR)			
ING. TRIB./IGOR	TRANS/IGOR	VN Y PS/IGOR	Resto IGOR/IGOR

2) Estructura de los gastos.

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

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

Gastos de gestión ordinaria

-----

Ingresos de gestión ordinaria

17. Hechos posteriores al cierre.

La entidad dominante informará de:

a) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio y que, por aplicación de las normas de registro y valoración, hayan supuesto la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en los documentos que integran las cuentas anuales consolidadas.

b) Los hechos posteriores que pongan de manifiesto circunstancias que ya existían en la fecha de cierre del ejercicio que no hayan supuesto, de acuerdo con su naturaleza, la inclusión de un ajuste en las cifras contenidas en las cuentas anuales, si bien la información contenida en la memoria consolidada debe ser modificada de acuerdo con dicho hecho posterior.

c) Los hechos posteriores que muestren condiciones que no existían al cierre del ejercicio y que sean de tal importancia que, si no se suministra información al respecto, podría afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales consolidadas.

18. Información en términos de Contabilidad Nacional.

En la Cuenta General se incluirá información relativa al resultado a la capacidad o necesidad de financiación obtenida por la Comunidad Autónoma en términos de Contabilidad Nacional, determinado de acuerdo a los criterios de delimitación institucional e imputación de operaciones establecidos el Reglamento (UE) núm. 549/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativo al Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Unión Europea (SEC-2010) y demás normativa comunitaria aplicable.

La información a incluir coincidirá con los últimos datos de carácter definitivo (que serán los relativos al ejercicio inmediato anterior al que se refiere la Cuenta General)

notificados a la Comisión Europea en cumplimiento de las obligaciones impuestas a los Estados Miembros por el Procedimiento de Déficit Excesivo regulado en el Reglamento (CE) núm. 479/2009 del Consejo, de 25 de mayo de 2009, modificado por el Reglamento UE núm. 220/2014 de la Comisión, de 7 de mayo de 2014, así como los datos de la fase avance del ejercicio al que se refiere la Cuenta General en el supuesto de que no se hayan publicado aún los datos definitivos.