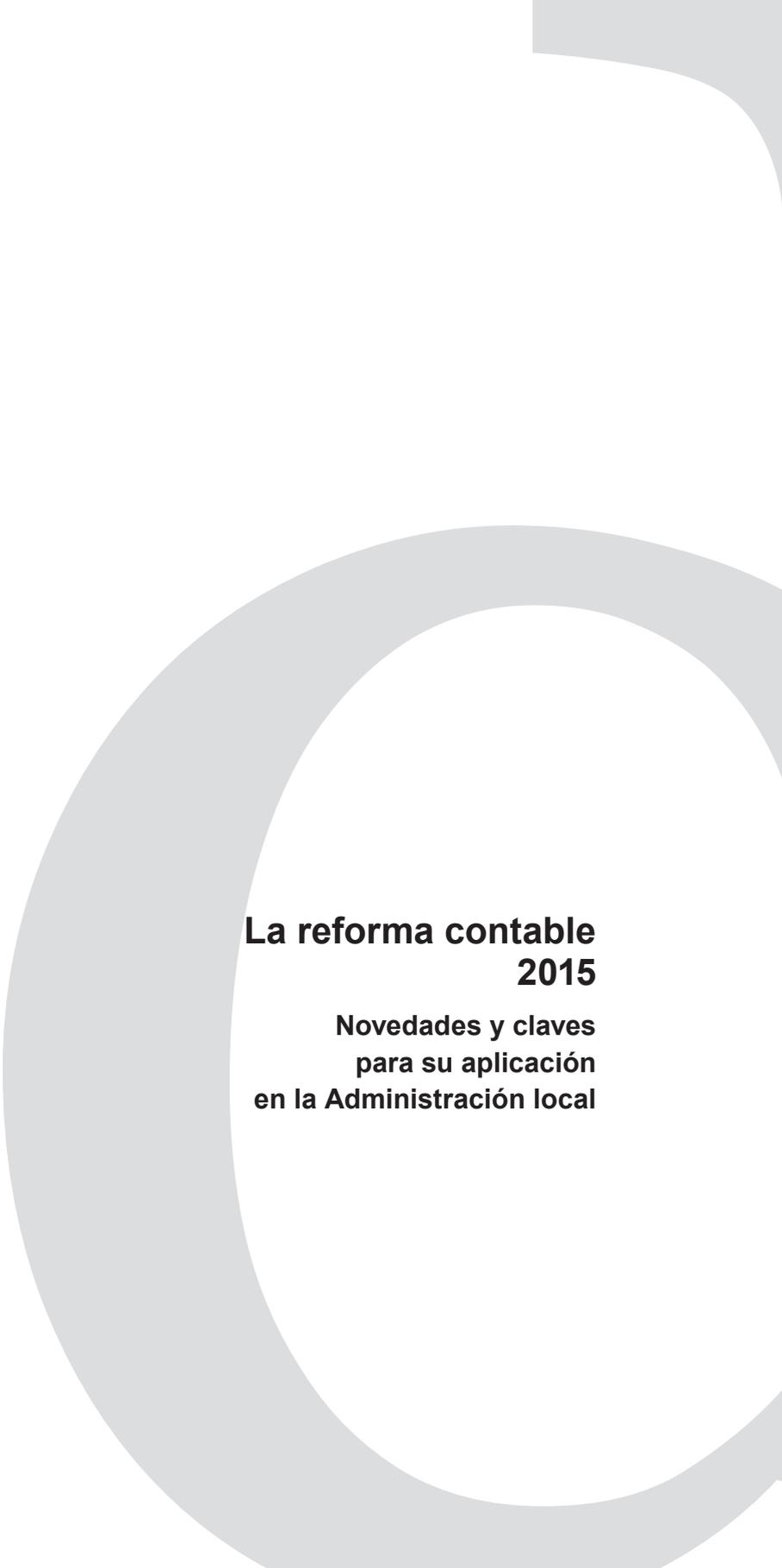


Claves 17

Serie Claves del Gobierno Local

La reforma contable 2015 Novedades y claves para su aplicación en la Administración local

Teresa M. Raurich Montasell (dir.) **Josep Casas Serra**
Antoni Farré Piña (dir.) **Carlos Arza Macia**
J. Diego López Ortega (coord. y ed.) **Miquel Mascaró Gomila**
Josep Munté Baldirà (ed.) **Xavier Mata Tarrés**
Enric Porgimon Folguera **Pere Costa Domingo**

A large, light gray, stylized number '9' graphic that serves as a background element. It is positioned on the right side of the page, with its top curve extending towards the top right and its bottom curve extending towards the bottom right. The number is partially cut off by the right edge of the page.

La reforma contable 2015

**Novedades y claves
para su aplicación
en la Administración local**

Claves 17

Serie Claves del Gobierno Local

La reforma contable 2015

Novedades y claves
para su aplicación
en la Administración local

Teresa M. Raurich Montasell (dir.)	Josep Casas Serra
Antoni Farré Piña (dir.)	Carlos Arza Macia
J. Diego López Ortega (coord. y ed.)	Miquel Mascaró Gomila
Josep Munté Baldirà (ed.)	Xavier Mata Tarrés
Enric Porgimon Folguera	Pere Costa Domingo



Fundación
Democracia
y Gobierno Local



Diputació
Barcelona



Mancomunitat
de Catalunya

Este libro es la traducción del publicado en catalán por la Diputación de Barcelona en 2014, sin que se hayan realizado actualizaciones de la información y materiales utilizados en la versión publicada en catalán.

© FUNDACIÓN DEMOCRACIA Y GOBIERNO LOCAL
Rambla de Catalunya, 126 - 08008 Barcelona
Velázquez, 90, 4º - 28006 Madrid
www.gobiernolocal.org

Traducción: María Teresa Hernández Gil

Producción: Estilo Estugraf Impresores S.L.

Deposito legal: M-7738-2015
ISBN: 978-84-943793-0-7

Queda rigurosamente prohibida, sin la autorización escrita del titular del copyright, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares mediante alquiler o préstamos públicos.

Con la **ORDEN HAP/1781/2013, DE 20 DE SEPTIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBA LA INSTRUCCIÓN DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL** (BOE n.º 237, de 3 de octubre de 2013), y con la **ORDEN HAP/1782/2013, DE 20 DE SEPTIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBA LA INSTRUCCIÓN DEL MODELO SIMPLIFICADO DE CONTABILIDAD LOCAL Y SE MODIFICA LA INSTRUCCIÓN DEL MODELO BÁSICO DE CONTABILIDAD LOCAL, APROBADA POR ORDEN EHA/4040/2004, DE 23 DE NOVIEMBRE** (BOE n.º 237, de 3 de octubre de 2013), cambia el referente obligado de los planes de cuentas locales, que deben ser conformes con el Plan General de Contabilidad Pública de 2010.

Así, los cambios que incorpora la nueva Instrucción de contabilidad para la Administración local, respecto a la anterior normativa contable de aplicación, son sustanciales: tienen por objeto registrar todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en el ámbito de la entidad contable, así como mostrar la imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, del resultado económico y patrimonial, y de la ejecución de su presupuesto.

Estos cambios se centran, básicamente, en los siguientes aspectos:

- pérdida de jerarquía de los principios contables;

- modificaciones relevantes en las normas de valoración;
- nuevas cuentas anuales con más información a suministrar;
- incorporación en las cuentas anuales del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo;
- información sobre costes de las actividades en la memoria;
- indicadores de gestión;
- aparición de los grupos 8 y 9 de gastos e ingresos imputados al patrimonio neto;
- nuevo cuadro de cuentas.

Todos estos cambios que se incorporan a la nueva Instrucción contable para la Administración local, deben permitir alcanzar una serie de metas de gran importancia, como son: suministrar la información económica y financiera para la toma de decisiones en el orden político y en el de gestión; determinar el coste y los rendimientos del servicio; obtener los datos necesarios para rendir cuentas; posibilitar el ejercicio del control de legalidad, financiero y de eficacia; facilitar con precisión los datos para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio y de las cuentas nacionales de los entes que componen el sector público de la Administración Pública, y suministrar información de utilidad a otros destinatarios, como empresas, instituciones y ciudadanos en general. Evidentemente, para dar cumplimiento a estas metas es muy importante el principio de imagen fiel, que implica que en el registro contable de las operaciones se debe considerar su naturaleza económica y no solamente su forma jurídica.

Esta publicación recoge las principales novedades que incorpora la nueva Instrucción contable para la Administración local, y, sin pretender ser una guía, intenta dar soluciones a los temas más complejos, a través de conclusiones y ejemplos prácticos. Así, en cada uno de los capítulos correspondientes, se analizan las diferentes áreas de balance y cuenta de resultados, y otros aspectos de gran importancia, como la elaboración y contenido de las cuentas anuales; cambios en criterios y estimaciones contables; el IVA; moneda extranjera; operaciones de apertura de la contabilidad en el primer ejercicio; método de cálculo de la importancia relativa, etc.

Es de esperar que esta publicación sea de utilidad a los diferentes entes locales en la aplicación del nuevo plan contable. Sin embargo, no se pretende que sea una herramienta cerrada, sino al contrario, que sea receptora de opiniones en todos los aspectos del nuevo plan, sobre todo en los más susceptibles de ser sometidos a interpretación, efectuar el debate técnico correspondiente y tener en cuenta las apreciaciones que sean susceptibles de incorporación a la publicación. Por este motivo, se pone a su disposición un buzón para hacer llegar las consideraciones oportunas: **reformacomptable2015@diba.cat**.

Presentación	21	SALVADOR ESTEVE I FIGUERAS
Prólogo	23	TERESA RAURICH MONTASELL
1.	25	Elaboración de las cuentas anuales
	25	Introducción
	27	Conceptos previos. Formulación, rendición y aprobación
	31	Normas básicas en la elaboración de las cuentas anuales
	32	Observación a tener presente en la elaboración de la memoria
	33	Notas interpretativas del modelo de cuentas anuales presentado
	34	Modelo de cuentas anuales normales de una entidad local
	119	Apéndice I. Esquema del proceso de formulación, rendición y aprobación
	121	Apéndice II. Normas de especial relevancia en la formulación de las cuentas anuales
2.	129	Inmovilizado no financiero
	129	1. Relación de cuentas
	133	2. Normas de registro y valoración
	133	a. Conceptos
	136	b. Normas de registro
	137	c. Normas de valoración
	137	i. Criterios de valoración
	141	ii. Valoración inicial
	142	iii. Valoración posterior
	144	iv. Amortización
	145	v. Deterioro
	146	vi. Bajas
	146	vii. Casos particulares sobre valoraciones
	147	d. Novedades
	149	e. Aplicación práctica
	149	i. El control detallado de los bienes
	150	ii. Utilización del criterio de valor razonable

151	iii. El patrimonio municipal del suelo
152	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
152	4. Procedimientos contables
152	a. Compra, amortización y venta básica
154	b. Precio de adquisición
155	c. Alta en cesión por normas urbanísticas
156	d. Permuta de activos no similares
157	e. Alta a precio simbólico o nulo y su amortización
159	f. Alta por obra en curso
161	g. Trabajos realizados para el propio inmovilizado
163	h. Depreciación y ajustes de valor
164	i. Provisión por desmantelamiento
166	j. Desembolsos posteriores. Grandes reparaciones
167	k. Revalorizaciones
170	5. Información específica a incluir en las cuentas anuales
3. 171	Arrendamientos financieros y otras operaciones similares
171	1. Relación de cuentas
172	2. Norma de registro y valoración 6. ^a de Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
172	a. Conceptos
174	b. Criterios y métodos de valoración
174	i. Reconocimiento y valoración por el arrendatario
175	ii. Reconocimiento y valoración por el arrendador
175	iii. Arrendamiento operativo
175	iv. Venta con arrendamiento posterior
176	c. Novedades
176	d. Aplicación práctica: ¿Cuándo es un pasivo financiero y cuándo es una compra aplazada?
177	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
177	4. Procedimientos contables
177	a. Ejemplo de arrendamiento operativo
178	b. Ejemplo de arrendamiento financiero
181	c. Ejemplo de arrendamiento financiero. Arrendador
182	d. Ejemplo de compra aplazada
184	e. Ejemplo de venta con arrendamiento posterior
186	5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

4.	189	Activos financieros
	189	1. Relación de cuentas
	203	2. Norma de registro y valoración 8. ^a de Activos financieros
	203	a. Conceptos
	203	b. Novedades
	204	c. Normas de registro
	205	d. Normas de valoración
	210	e. Reclasificaciones
	214	f. Bajas
	214	g. Dividendos e intereses recibidos de activos financieros
	215	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
	216	4. Información a incluir en las Cuentas anuales
	216	5. Casos prácticos
	216	a) Créditos y partidas a pagar
	217	b) Activos financieros mantenidos hasta el vencimiento
	221	c) Activos a valor razonable con cambios en el resultado
	223	d) Disponibles para a la venta
	226	e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas
5.	229	Pasivos financieros
	229	1. Relación de cuentas
	234	2. Norma de registro y valoración 9. ^a de Pasivos financieros
	234	a. Conceptos
	235	b. Criterios y métodos de valoración
	236	c. Casos especiales
	236	i. Deudas asumidas
	237	ii. Pasivos a coste subvencionado
	237	iii. Subvenciones para reducir pasivos financieros
	237	d. Novedades
	238	e. Aplicación práctica
	238	i. El control detallado de los pasivos
	238	ii. Proveedores con pago aplazado como pasivo
	238	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
	239	4. Procedimientos contables

239	a.	Pasivos financieros con gastos de contratación significativos
241	b.	Pasivos financieros con gasto de contratación no significativo
243	c.	Subvención para amortizar deuda
245	d.	Pasivo con subvención asociada
247	e.	Compra con pago aplazado
249	f.	Pasivo sin coste
251	5.	Información específica a incluir en las cuentas anuales
6.	253	Coberturas contables
253	1.	Relación de cuentas
255	2.	Norma de registro y valoración 10. ^a de coberturas contables
255	a.	Conceptos
257	b.	Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas
258	c.	Criterios valorativos de las coberturas contables (no de tipos de cambio)
258	1.	Valoración del instrumento de cobertura
258	2.	Valoración de la partida cubierta
259	d.	Métodos de valoración
259	e.	Interrupción de la contabilidad de coberturas
260	3.	Aplicación práctica
261	4.	Información específica a incluir en las cuentas anuales
261	5.	Casos prácticos
261	a)	Cobertura de tipos de interés por medio de un swap con beneficios
265	b)	Cobertura de tipos de interés por medio de un swap con pérdidas
269	c)	Cobertura de tipos de interés por medio de un swap – Préstamo con plazos semestrales
7.	273	Existencias
273	1.	Relación de cuentas
275	2.	Norma de registro y valoración 11. ^a de Existencias
275	a.	Conceptos
276	b.	Criterios y métodos de valoración
276	1.	Valoración inicial
277	2.	Coste de las existencias en la prestación de servicios

277	3.	Valoración posterior
278	c.	Novedades
279	d.	Aplicación práctica
279	e.	Movimientos contables
281	3.	Casos prácticos
281	1.	Determinar el precio de adquisición
282	2.	Deterioro
282	4.	Información específica a incluir en las cuentas anuales
8.	283	Activos en estado de venta
283	1.	Relación de cuentas
284	2.	Norma de registro y valoración 7. ^a de Activos en estado de venta
284	a.	Conceptos
285	b.	Criterios y métodos de valoración
285	1.	Valoración inicial
285	2.	Valoración posterior
285	3.	Reclasificaciones
286	c.	Novedades
287	d.	Movimientos contables
288	3.	Casos prácticos
290	4.	Información específica a incluir en las cuentas anuales
9.	291	Activos construidos o adquiridos para otras entidades
291	1.	Relación de cuentas
292	2.	Norma de registro y valoración 12. ^a de Activos construidos o adquiridos para otras entidades
292	a.	Conceptos
293	b.	Criterios y métodos de registro
293	1.	Para la entidad gestora
294	2.	Para la entidad destinataria
294	c.	Normas de valoración
294	1.	Entidad gestora
294	2.	Entidad destinataria
294	d.	Novedades
295	e.	Aspectos a considerar en la aplicación práctica
296	3.	Procedimientos contables
298	4.	Información específica a incluir en las cuentas anuales
298	5.	Caso práctico

10.	301	Administración de recursos por cuenta de otros entes públicos
	301	1. Relación de cuentas
	302	2. Norma de registro y valoración
	302	a. Conceptos
	302	b. Normas de registro
	303	A. La entidad gestora suministra toda la información
	304	B. La entidad gestora no suministra toda la información
	305	c. Normas de valoración
	305	d. Novedades
	305	e. Aplicación práctica
	305	f. Aspectos a considerar
	306	3. Procedimientos contables
	306	A. Se dispone de TODA la información
	306	a) Entidad gestora
	307	b) Entidad titular
	308	B. No se dispone de TODA la información
	308	a) Entidad gestora
	309	b) Entidad titular
	310	4. Información específica a incluir en las cuentas anuales
	310	5. Casos prácticos
11.	313	Patrimonio neto
	313	1. Relación de cuentas
	314	2. El Patrimonio neto
	315	I. Patrimonio
	316	II. Patrimonio generado
	317	III. Ajustes por cambios de valor
	318	IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados
	320	3. Métodos de valoración
	321	4. Los Principios contables en el área de Patrimonio
	321	5. Información específica a incluir en las cuentas anuales
12.	323	Provisiones, activos y pasivos contingentes
	323	1. Relación de cuentas
	324	2. Norma de registro y valoración 17. ^a de Provisiones, activos y pasivos contingentes
	324	a. Conceptos

326	b.	Normas de registro
327	c.	Normas de valoración
328	d.	Novedades
329	e.	Aplicación práctica
330	f.	Aspectos a considerar e importancia relativa
330	3.	Procedimientos contables
330	a.	Nacimiento de la provisión
331	b.	Actualización de las provisiones
331	c.	Reclasificaciones de largo a corto plazo
331	d.	Pago de las obligaciones de las que se ha realizado una provisión
331	4.	Información específica a incluir en las cuentas anuales
332	5.	Casos prácticos
332	5.1.	Indemnización por daños superior a un año
333	A)	Registro de la provisión
333	B)	Actualización al final del ejercicio 2015
333	C)	Actualización al final del ejercicio 2016 y periodificación
334	D)	Pago de la obligación
334	5.2.	Provisión por el desmantelamiento de una instalación superior a un año
335	A)	Provisión correspondiente a la inversión por el desmantelamiento y amortización
335	B)	Actualización de la provisión y la amortización del año 2016
335	C)	Contabilización del desmantelamiento al término de los 20 años, ejercicio 2035
336	5.3.	Provisiones por transferencias y subvenciones
336	A)	Estimación porcentajes de ejecución
337	B)	Contabilización de la provisión a 31/12/2015
337	C)	Cancelación de la provisión en el año 2016
13.	339	Ajustes por periodificación
339	1.	Relación de cuentas
346	2.	Normas de registro
346	a.	Conceptos
348	b.	Normas de registro
348	1.	Gastos e ingresos anticipados
349	2.	Gastos e ingresos diferidos
350	3.	Variación de existencias
350	4.	Otros ajustes

351	c. Novedades
352	3. Procedimientos contables
352	3.1. Gastos e ingresos anticipados
352	a. Gastos anticipados
353	b. Ingresos anticipados
354	3.2. Gastos e ingresos diferidos
354	a. Gastos diferidos
355	b. Ingresos diferidos
355	3.3. Otros ajustes
355	a. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto
356	b. Deudores por aplazamiento y fraccionamiento
357	4. Casos prácticos
14. 359	Transferencias y subvenciones
359	1. Relación de cuentas
361	2. Norma de registro y valoración 18. ^a de Transferencias y subvenciones
361	a. Conceptos
362	b. Normas de registro
365	c. Normas de valoración
365	d. Novedades
366	e. Aplicación práctica
366	3. Aspectos a considerar
367	4. Procedimientos contables
367	4.1. Subvenciones en efectivo
368	A) Entidad otorgante
368	B) Entidad beneficiaria
370	4.2. Subvenciones en especie
370	A) Entidad otorgante
371	B) Entidad beneficiaria
371	5. Información específica a incluir en las cuentas anuales
372	6. Casos prácticos
372	6.1. Obtención de una transferencia y una subvención
373	6.2. Concesión de una subvención para la financiación de un inmovilizado no financiero
373	A) Registro del ingreso
374	B) Imputación de la subvención a patrimonio neto al cierre

374	C) Reconocimiento del derecho reconocido en el presupuesto de ingresos en el caso de que se haya escogido la opción 1
375	D) Imputación a la cuenta del resultado del ejercicio
375	6.3. Obtención de una subvención en especie: activo amortizable
376	6.4. Entrega gratuita de bienes a una entidad pública
15. 379	Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos
379	1. Relación de cuentas
381	2. Norma de registro y valoración 19. ^a de Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos
381	a. Conceptos
382	b. Normas de registro
382	1. Entidad beneficiaria
383	2. Entidad otorgante o cedente
384	c. Normas de valoración
384	d. Novedades
384	e. Aspectos a considerar
385	f. Aplicación a DIBA, sector público DIBA y ayuntamientos
385	3. Criterios y métodos de valoración
385	4. Procedimientos contables
386	A) Entidad otorgante
386	B) Entidad beneficiaria
388	5. Información específica a incluir en las cuentas anuales
388	6. Casos prácticos
388	6.1. Aportación patrimonial a un organismo autónomo dependiente
389	6.2. Entrega gratuita de bienes a una entidad pública
16. 391	Ingresos con contraprestación: ventas y prestaciones de servicios
391	1. Relación de cuentas
392	2. Norma de registro y valoración 15. ^a de Ingresos con contraprestación
392	a. Conceptos
393	b. Norma de registro
393	A) Ventas

393	B) Prestación de servicios
394	C) Presupuesto
395	c. Norma de valoración
396	d. Novedades
397	e. Aplicación práctica
397	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
398	4. Criterios y métodos de valoración
399	5. Procedimientos contables
399	6. Información específica a incluir en las cuentas anuales
400	7. Casos prácticos
400	7.1. Liquidación de una tasa
402	7.2. Ingresos por prestación de servicio con % de realización
403	7.3. Ingresos que no se han podido cuantificar al final del ejercicio
404	7.4. Venta de productos
17. 405	Ingresos sin contraprestación: impuestos, multas y sanciones
405	1. Relación de cuentas
406	2. Norma de registro y valoración 16. ^a de Ingresos sin contraprestación
406	a. Conceptos
407	b. Normas de registro
407	A) Impuestos
408	B) Multas y sanciones
408	C) Presupuesto
409	c. Normas de valoración
409	A) Impuestos
410	B) Multas y sanciones
410	d. Novedades
411	e. Aplicación práctica
412	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
413	4. Criterios y métodos de valoración
414	5. Procedimientos contables
415	6. Información específica a incluir en las cuentas anuales
416	7. Casos prácticos
416	7.1. Realización del hecho imponible de un impuesto sin que exista liquidación

416	7.2. Ingresos tributarios que no se han podido cuantificar al final del ejercicio
18. 419	Gastos
419	1. Relación de cuentas
425	2. Normas de registro y valoración
425	a. Conceptos
426	b. Normas de registro
428	c. Normas de valoración
428	d. Novedades
429	e. Aplicación práctica
430	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
430	4. Procedimientos contables
430	A) Gastos imputados directamente en la cuenta del resultado económico-patrimonial
432	B) Gastos imputados al patrimonio neto
435	5. Información específica a incluir en las cuentas anuales
435	6. Casos prácticos
435	6.1. Gasto por deterioro en un activo revalorizado
436	6.2. Pérdida por la venta de un activo inmovilizado
438	6.3. Gastos de personal
19. 441	Cambios en criterios y estimaciones contables y errores
441	1. Norma de registro y valoración 21. ^a de Cambios en criterios y estimaciones contables y errores
441	a. Cambios en criterios contables
442	b. Cambios en estimaciones contables
442	c. Errores
443	2. Casos concretos tratados en la Instrucción
443	3. Caso práctico
20. 451	Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)
451	1. Relación de cuentas
452	2. Norma de registro y valoración 14. ^a del Impuesto sobre el Valor Añadido
452	3. Aspectos relevantes a considerar e importancia relativa
453	4. Información específica a incluir en las cuentas anuales
454	5. Procedimientos contables
454	5.1. IVA soportado
455	5.2. IVA repercutido
457	5.3. Liquidación del IVA

	458	5.4. Prorrata del IVA
	458	a. Régimen de prorrata provisional a lo largo del ejercicio
	458	b. Regularización de la prorrata al final del ejercicio
	460	6. Casos prácticos
21.	465	Moneda extranjera
	465	1. Relación de cuentas
	466	2. Norma de registro y valoración 13. ^a de Moneda extranjera
	466	a. Conceptos
	466	b. Norma de valoración
	467	c. Novedades
	467	3. Aspectos a considerar e importancia relativa
	467	4. Procedimientos contables
	467	4.1. Registro de partidas consideradas no monetarias
	468	4.2. Registro de partidas consideradas monetarias
	469	5. Información específica a incluir en las cuentas anuales
	469	6. Casos prácticos
22.	471	Operaciones de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015
	471	1. Cierre 2014. Trabajos previos para la adaptación a la nueva ICAL
	472	2. Instrucciones para la apertura 2015
	472	Datos a incorporar
	475	3. Cuentas de cierre de 2014 y traspaso al asiento de apertura de 2015
	480	4. Información específica a incluir en las cuentas anuales del ejercicio 2015
	481	5. Caso práctico
Anexo	485	Cálculo de la importancia relativa o materialidad
	485	Definiciones
	485	A) Principio de importancia relativa
	486	B) Materialidad o Importancia relativa
	486	C) Error tolerable
	487	Cálculo de la importancia relativa según la norma técnica de la IGAE
	491	Conclusiones

Gestionar mejor los recursos de la Administración y propiciar la transparencia de las cuentas públicas son dos caras de la misma moneda, y los Gobiernos de las sociedades más avanzadas, entre las que se encuentran las de los países de la Unión Europea, vienen desarrollando una intensa y decidida labor en este campo. Cuantos más datos se contabilicen, y con mayor orden y claridad, más eficaces y eficientes serán las organizaciones del sector público, y mejores serán las políticas de servicio a la ciudadanía que se lleven a cabo.

La Fundación Democracia y Gobierno Local, de acuerdo con su objetivo de apoyar la labor de los Gobiernos locales y supralocales, se complace en presentar este volumen, que recoge los documentos elaborados por una comisión técnica interna de la Diputación de Barcelona, con el fin de facilitar a los entes locales del Estado la aplicación en su ámbito de gestión del nuevo modelo de contabilidad local aprobado en 2013. Simplificar y clarificar, compatibilizar la vocación de sistematicidad en el registro de datos con la utilidad en su gestión, tales son los retos del nuevo modelo contable. Para lograrlo, las páginas siguientes recogen las novedades y las claves de una reforma profunda, más necesaria que nunca ante los retos que ha planteado la crisis financiera. Se recogen aquí documentos que aúnan la perspectiva teórica con numerosos ejemplos prácticos, para favorecer la comprensión y la aplicación de la reforma contable por parte de los Gobiernos de proximidad.

Así pues, la Fundación Democracia y Gobierno Local realiza una nueva aportación en su papel de instrumento de apoyo a los ayuntamientos y al resto de entes locales. Estoy plenamente convencido de que este volumen se convertirá en una obra de referencia y en un trabajo de enorme utilidad para quienes trabajan al servicio de la ciudadanía en los pueblos y ciudades.

SALVADOR ESTEVE I FIGUERAS

Presidente de la Fundación Democracia y Gobierno Local

El proceso de armonización contable llevado a cabo en los últimos años culminó con el Plan General de Contabilidad Pública de 2010, aprobado por la Orden EHA/1037/2010 de 13 de abril, el cual se adaptó a las Normas internacionales aplicables a la contabilidad del sector público, y tomó como modelo el Plan general de contabilidad del sector privado aprobado por el Real Decreto 1514/2007, considerando, evidentemente, las especialidades del sector público.

Debe destacarse que, por mandato legal, los planes de cuentas locales deben ser conformes con el Plan General de Contabilidad Pública, que está catalogado como plan contable marco para todas las Administraciones Públicas. Así pues, con la nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración local se pretende realizar una actualización de la normativa de aplicación anterior, y se prevén las soluciones contables que recoge el Plan General de Contabilidad Pública de 2010.

Los cambios introducidos en la nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración local son significativos: supone la superación de la visión tradicional de la contabilidad pública, y destaca el contenido económico de las operaciones sobre su naturaleza jurídica. Estos cambios se centran, básicamente, en las normas de registro y valoración, el cuadro de cuentas, el cambio conceptual de los principios contables, y, muy especialmente, la incorporación de información adicional en la memoria de las cuentas anuales,

que permite fundamentar la toma de decisiones en la gestión de los entes locales, en base al principio de imagen fiel.

En este sentido, y dada la importancia de los cambios introducidos en el nuevo plan contable para la Administración local, la Intervención de la Diputación de Barcelona creó un grupo de trabajo para analizar de manera detallada el nuevo plan contable. Estos documentos que se presentan contienen las conclusiones de este grupo, en las que se incide en las principales novedades incorporadas en el nuevo plan contable, y en cuáles son las claves para su aplicación.

La Diputación de Barcelona, en su voluntad de apoyo a los ayuntamientos y los entes locales, ha decidido difundir estos documentos para que sirvan de ayuda en la aplicación de la nueva Instrucción de Contabilidad para la Administración local, que entrará en vigor el 1 de enero de 2015.

TERESA RAURICH MONTASELL

Interventora general de la Diputación de Barcelona

Introducción

La nueva Instrucción determina que las cuentas anuales deberán formularse siguiendo las normas de elaboración y ajustándose a los modelos que se recogen en la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local, anexo a la propia Instrucción.

Las cuentas anuales tendrán carácter unitario y mostrarán la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad. Comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos deben ser redactados con claridad.

El nuevo modelo contable mantiene la articulación mediante tres modelos: normal, simplificado y básico. Como se detalla a continuación, el modelo a aplicar se determinará sobre los niveles alcanzados en dos variables: presupuesto y población.

En este documento se dan unas pautas para la elaboración de las cuentas anuales desde una perspectiva práctica y, con el objetivo de que sean lo más completas posibles, tomando como base las cuentas anuales del modelo Normal. El ejercicio que aquí

se plantea es “elaborar unas cuentas anuales con la nueva Instrucción”, entendiéndose que la realización de este trabajo permite detectar cuestiones o dudas en relación con la información a incluir, así como posibles “lagunas informativas” que podamos llenar atendiendo al principio superior de imagen fiel y de claridad informativa.

En primer término, se presentan algunos conceptos previos necesarios para la correcta formulación de las cuentas, como los criterios para determinar el modelo a aplicar obligatoriamente, y los modelos que serían aplicables de forma optativa, así como algunas instrucciones y consideraciones importantes en relación con la formulación, la rendición y la aprobación de las cuentas, y los criterios a seguir por la entidad en la aplicación del marco conceptual de la contabilidad pública y de las normas de reconocimiento y valoración, objeto de aprobación por el pleno de la corporación.

A continuación se presentan las normas de elaboración de las cuentas anuales (en adelante, CCAA) que consideramos básicas, adjuntando en el Apéndice II un resumen más detallado de estas y de las referentes a la formulación del balance, de la cuenta del resultado económico patrimonial, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo, del estado de liquidación del presupuesto y de la memoria.

Previamente a la presentación de lo que podríamos llamar “guía de elaboración de las cuentas anuales” –aunque no sea una guía en sentido estricto–, se apuntan un par de cuestiones:

- Observación a tener presente en la elaboración de la memoria. Hace referencia al tratamiento a dar a las notas de la memoria que no tengan contenido o cuyo contenido sea irrelevante.
- Notas interpretativas del modelo de cuentas anuales. Dado que la “guía de elaboración de las cuentas anuales” pretende ser mucho más que una simple descripción de la información exigida por la nueva Instrucción, ha sido necesario caracterizar el texto con un código adicional para señalar el carácter de la información incluida (obligatoria o complementaria) y su tipo (transcripción literal de la Instrucción, propuesta de texto o ejemplos). Adicionalmente, se incluyen puntualmente algunas indicaciones u observaciones oportunas en el proceso de elaboración.

Finalmente, se adjunta el Modelo de cuentas anuales normales de una (hipotética) entidad local, resultado del ejercicio anteriormente mencionado. Como se podrá observar, la solución informativa dada a algunas notas no es única, sino que contempla diferentes alternativas en función de la naturaleza jurídica del ente o de su actividad. En otras, la vía escogida para satisfacer los requisitos de información de una nota es mostrar uno o varios ejemplos a fin de que el lector pueda encontrar la vía más adecuada para infor-

mar de la cuestión en relación con su propio ente. Por el contrario, no se ha profundizado en la información presupuestaria, dado que las exigencias informativas de la nueva Instrucción no varían significativamente respecto a las de la anterior. Adicionalmente, a la sustancial información exigida por la Instrucción se añade un conjunto de recomendaciones o propuestas de información complementaria, entendiendo que el objetivo último de las cuentas anuales (y de la Cuenta General) es proporcionar un conjunto de información sobre la entidad, valiosa para grupos con intereses y motivaciones diferentes (pleno de la corporación, ciudadanía, proveedores, etc.). Obviamente, excepto en el caso de las grandes corporaciones, la elaboración de las cuentas anuales por parte de una entidad local real y “estándar” exigirá un volumen de información más reducido, pues habrá aspectos que no le sean de aplicación.

En definitiva, el objetivo ha sido ofrecer un ejemplo de cuentas anuales lleno de alternativas y propuestas, complementado con informaciones y datos de la entidad local que se pueden entender relevantes y significativos con carácter general, y aportando algunas notas y puntualizaciones que ayuden a comprender mejor lo que la Instrucción pide, siempre con la intención de facilitar al lector la comprensión de la información suministrada, recurriendo a cuadros, tablas y gráficos, cuando esta así lo aconseje.

Conceptos previos. Formulación, rendición y aprobación

Los modelos

Las condiciones para la aplicación de las normas contenidas en el Modelo normal son:

- Previsiones iniciales de ingresos del último presupuesto aprobado definitivamente¹ (Pto) > 3.000.000 euros.
- Pto > 300.000 euros y Población > 5.000 habitantes (padrón municipal).
- Organismos autónomos (en adelante, OOAA) dependientes de las entidades locales anteriores.
- Opcional en caso de no cumplir ninguna condición anterior.

Las condiciones para la aplicación de las normas contenidas en el Modelo simplificado son:

¹ En su caso, el de las previsiones iniciales de ingresos que, para la entidad local y sus organismos autónomos, se deduzca del estado de consolidación del presupuesto a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 166 del Texto Refundido de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, correspondiente al último presupuesto aprobado.

- Municipios:
 - Previsiones iniciales de ingresos del último presupuesto aprobado definitivamente¹ (Pto) < 300.000 euros
 - Pto > 300.000 euros y < 3.000.000 euros, y Población < 5.000 habitantes (padrón municipal).
 - OAAA dependientes.
- Otras entidades locales:
 - Previsiones iniciales de ingresos del último presupuesto aprobado definitivamente¹ (Pto) < 3.000.000 euros.
 - OAAA dependientes.

Opcionalmente, las entidades locales podrán aplicar el **Modelo básico** en caso de cumplir las dos condiciones:

- Pto < 300.000 euros.
- No entes dependientes.

Elaboración de las cuentas anuales

Siguiendo las normas de elaboración y ajustándose a los modelos recogidos en la 3.^a parte de la Instrucción.

Contenido:

1. El Balance.
2. La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
3. El Estado de cambios en el patrimonio neto.
4. El Estado de flujos de efectivo.
5. El Estado de Liquidación del Presupuesto.
6. La Memoria.

Documentación anexa:

7. Actas de arqueo de las existencias en Caja referidas a la fecha de cierre de ejercicio.
8. Notas o certificaciones de los saldos mantenidos en entidades bancarias a la fecha de cierre, y las oportunas conciliaciones si procedieran (autorizadas por interventor o responsable de contabilidad).

Formulación de la Cuenta General

Según lo dispuesto en la 3.ª parte y en el Título IV de la Instrucción.

Responsable: Intervención o responsable de la contabilidad.

Contenido:

- a) Las cuentas anuales de la propia entidad.
- b) Las cuentas anuales de los OOAA.
- c) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles de capital íntegramente propiedad de la entidad, según el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC).
- d) Las cuentas anuales de las Entidades Públicas Empresariales (en adelante, EEPPEE), según el PGC.
- e) Las cuentas anuales de los consorcios adscritos, de acuerdo con la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

Documentación anexa:

- f) Las cuentas anuales de las sociedades mercantiles en cuyo capital social tenga participación mayoritaria.
- g) Las cuentas anuales de las unidades dependientes de la entidad local incluidas en el ámbito de aplicación de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, no comprendidas en el apartado anterior ni integradas en la Cuenta General.
- h) Los estados integrados y consolidados de las cuentas que haya determinado el Pleno de la Corporación.
- i) Los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además, a la Cuenta General:
 1. Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
 2. Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados, y con el coste de los mismos.

Rendición de la Cuenta General

Responsable: presidente de la entidad, directores de los OOAA y de las EEP-PEE, presidentes del Consejo de Administración de las sociedades mercantiles dependientes (o liquidadores).

Objeto: Suministrar información veraz, y que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico-patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad.

Plazo: Antes del 15 de mayo del ejercicio inmediatamente posterior al que correspondan y debidamente autorizadas.

Aprobación de la Cuenta General

Antes del 1 de junio, se someterán a informe de la Comisión Especial de Cuentas. La Cuenta General y el Informe de la Comisión se expondrán al público por un período de quince días, durante los cuales y ocho más los interesados podrán presentar reclamaciones, reparos u observaciones. Examinados estos por la Comisión Especial, y practicadas por la misma cuantas comprobaciones estime necesarias, emitirá nuevo informe.

Responsable: Acompañada de los informes de la Comisión Especial de Cuentas y de las reclamaciones y los reparos formulados, la Cuenta General se someterá al Pleno de la Corporación para, en su caso, poder ser aprobada antes del día 1 de octubre.

Criterios en la aplicación de la Instrucción

Propuesta: La Intervención o el órgano de la entidad local que tenga atribuida la función de contabilidad propondrá los criterios a seguir por la entidad en la aplicación del marco conceptual de la contabilidad pública y de las normas de reconocimiento y valoración recogidos en la Instrucción. Entre otros, se determinarán los criterios para:

- el cálculo del importe de los derechos de cobro de dudosa o imposible recaudación,
- la amortización de los elementos del inmovilizado, y,
- si se opta por el modelo de la revalorización, la valoración posterior del inmovilizado.

Aprobación: Pleno de la Corporación.

Objeto: Acordar unos criterios básicos para la valoración de unos activos relevantes y comunes en todas las entidades, a fin de conseguir que las

cuentas muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad.

(Véase en el **Apéndice I** el esquema resumen del proceso de formulación, rendición y aprobación).

Normas básicas en la elaboración de las cuentas anuales

Este es un extracto de las normas de elaboración de las cuentas anuales. Se adjunta en el Apéndice II un resumen más detallado de las normas para la formulación del balance, de la cuenta del resultado económico patrimonial, del estado de cambios en el patrimonio neto, del estado de flujos de efectivo, del estado de liquidación del presupuesto, y de la memoria.

- Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de flujos de efectivo, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Estos documentos forman una unidad, y deben ser redactados con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial, y de la ejecución del presupuesto de la entidad de conformidad con el plan de cuentas (incluido en la Instrucción).
- Deben ser formuladas por la entidad en el plazo establecido por la legislación vigente.
- Deben referirse al año natural, salvo en los ejercicios de disolución o constitución.
- Deben estar debidamente identificadas, indicando de forma clara y en cada uno de sus documentos su denominación, la entidad a la que corresponden y el ejercicio al que se refieren.
- Deben estar expresadas en euros.
- Deben estar elaboradas siguiendo las normas y ajustándose a los modelos que se recogen en la Tercera Parte de la Instrucción.
- Deben tener en cuenta los conceptos de “entidad del grupo”, “entidad multi-grupo” y “entidad asociada” que se definen en 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 la presentación del balance, la cuenta del resultado económico patrimonial, el estado de cambios en el patrimonio neto (ECPN) y el estado de flujos de efectivo (EFE), se seguirán las siguientes reglas (excepciones para el primer ejercicio, 2015):
 - En cada partida figurarán las cifras del ejercicio que se cierra y las del anterior, excepto en la primera parte del ECPN. Cuando no sean comparables se adaptarán los importes del ejercicio precedente a efectos de su presentación, informando de ello en la memoria.
 - No podrán modificarse los criterios de registro y valoración de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria.
 - No figurarán las partidas a las que no corresponda importe alguno en el ejercicio ni en el precedente.
 - Cuando proceda, cada partida contendrá una referencia cruzada a la información correspondiente dentro de la memoria.
- Existen unas normas concretas para la formulación del balance, de la cuenta del resultado económico patrimonial, del ECPN, del EFE y del estado de liquidación del presupuesto. Como se ha comentado, las más significativas se detallan en el Apéndice II.

Observación a tener presente en la elaboración de la memoria

En las normas de elaboración de las cuentas anuales, incluidas en la tercera parte (cuentas anuales) de la Instrucción de contabilidad para la Administración local de 2013, se establece, en relación con la memoria, que en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa, no se rellenarán las notas correspondientes a la misma. Si como consecuencia de lo anterior ciertas notas carecieran de contenido y, por tanto, no se rellenaran, se mantendrá, para las notas que tengan contenido, la numeración prevista en el modelo, y se incorporará en esta memoria una relación de las notas que no tengan contenido.

Para dar cumplimiento a la norma, entendemos que, manteniendo las notas con su posición y numeración, solo hay que indicar en ellas que se encuentran *sin contenido* o que son de *contenido irrelevante*. De esta forma, se facilita una relación de las notas sin contenido, se diferencian las de contenido irrelevante, a efectos de mostrar una imagen fiel, y facilitamos la comprensión de las cuentas anuales, evitando los saltos de numeración en las notas.

Otras cuestiones a tener en cuenta son:

- Deberá indicarse cualquier otra información que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto de la entidad contable.
- Cuando en los apartados de la Memoria se incluyan cuadros para reflejar toda o parte de la información que se solicita, es obligatoria su cumplimentación.
- La información contenida en la Memoria relativa al Estado de liquidación del presupuesto se presentará con el mismo nivel de desagregación que este.

Notas interpretativas del modelo de cuentas anuales presentado

NEGRO Información obligatoria a incluir en las cuentas anuales de acuerdo con lo establecido en la Instrucción. El texto respeta lo literal, y en algunos casos lo amplía.

NEGRO *Propuesta de texto en la demanda obligatoria de información.*

MARRÓN Propuesta de texto, estructuración de la información, tablas, etc., que, sin ser una información definida como obligatoria por la Instrucción, por su relevancia puede considerarse clave para la completa comprensión de las cuentas anuales.

MARRÓN *Ejemplos concretos y/o indicaciones sobre posible texto a incluir, que sirven de guía para informar debidamente sobre el apartado correspondiente.*

ROJO Observaciones/indicaciones a tener presentes en la elaboración de las cuentas anuales.

Modelo de cuentas anuales normales de una entidad local

BALANCE

Núm. cuenta	Activo	Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	A) Activo no corriente			
	I. Inmovilizado intangible	4.4, 8		
200, 201, (2800), (2801)	1. Inversión en investigación y desarrollo			
203, (2803), (2903)	2. Propiedad industrial e intelectual			
206, (2806), (2906)	3. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	4. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos	4.5, 9		
208, 209, (2809), (2909)	5. Otro inmovilizado intangible			
	II. Inmovilizado material	4.1, 5		
210, (2810), (2910), (2990)	1. Terrenos			
211, (2811), (2911), (2991)	2. Construcciones			
212, (2812), (2912), (2992)	3. Infraestructuras			
213, (2813), (2913), (2993)	4. Bienes del patrimonio histórico			
214, 215, 216, 217, 218, 219, (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919), (2999)	5. Otro inmovilizado material			
2300, 2310, 232 233, 234, 235, 237, 238, 2390	6. Inmovilizado material en curso y anticipos			
	III. Inversiones inmobiliarias	4.3, 7		
220, (2820), (2920)	1. Terrenos			
221, (2821), (2921)	2. Construcciones			
2301, 2311, 2391	3. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos			
	IV. Patrimonio público del suelo	4.2, 6		
240, (2840), (2930)	1. Terrenos			
241, (2841), (2931)	2. Construcciones			
243,244,248	3. En construcción y anticipos			
249, (2849), (2939)	4. Otro patrimonio público del suelo			
	V. Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	4.7, 10		
2500, 2510, (2940)	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades de derecho público			
2501, 2511, (259), (2941)	2. Inversiones financieras en patrimonio de sociedades			
2502,2512,(2942)	3. Inversiones financieras en patrimonio de otras entidades			
252, 253, 255, (295), (2960)	4. Créditos y valores representativos de deuda			
257, 258, (2961), (2962)	5. Otras inversiones financieras			
	VI. Inversiones financieras a largo plazo	4.7, 10		
260, (269)	1. Inversiones financieras en patrimonio			
261, 2620, 2629, 264, 266, 267, (297), (2980)	2. Créditos y valores representativos de deuda			
263	3. Derivados financieros			
268, 27, (2981), (2982)	4. Otras inversiones financieras			
2621, (2983)	VII. Deudores y otras cuentas a cobrar a largo plazo	4.7, 10		

Núm. cuenta	Activo	Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	B) Activo corriente			
38, (398)	I. Activos en estado de venta	4.16, 18		
	II. Existencias			
37	1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades	4.10, 13		
30, 35, (390), (395)	2. Mercaderías y productos terminados	4.9		
31, 32, 33, 34, 36, (391), (392), (393), (394), (396)	3. Aprovisionamientos y otros	4.9		
	III. Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo	4.7, 10		
4300, 4310, 4430, (4900), 446	1. Deudores por operaciones de gestión			
4301, 4311, 4431, 440, 441, 449, (4901), 442, 550, 555, 558	2. Otras cuentas a cobrar			
47	3. Administraciones Públicas			
45	4. Deudores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos	20		
	IV. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	4.7, 10		
530, 531, (539), (594)	1. Inversiones financieras en patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
4302, 4312, 4432, (4902), 532, 533, 535, (595), (5960)	2. Créditos y valores representativos de deuda			
536, 537, 538, (5961), (5962)	3. Otras inversiones			
	V. Inversiones financieras a corto plazo	4.7, 10		
540, (549)	1. Inversiones financieras en patrimonio			
4303, 4313, 4433, (4903), 541, 542, 544, 546, 547, (597), (5980)	2. Créditos y valores representativos de deuda			
543	3. Derivados financieros			
545, 548, 565, 566, (5981), (5982)	4. Otras inversiones financieras			
480, 567	VI. Ajustes por periodificación			
	VII. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	10		
577	1. Otros activos líquidos equivalentes			
556, 570, 571, 573, 574, 575	2. Tesorería			
TOTAL ACTIVO (A+B)				

(Las referencias incluidas en la columna de NOTAS MEMORIA son orientativas y toman como base la memoria que se adjunta a continuación. En todo caso, debe señalarse que no son exhaustivas, y habrá que añadir o quitar cuando corresponda en función de la información a incluir en la memoria de la entidad)

Núm. cuenta	Patrimonio neto y pasivo	Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
	A) Patrimonio neto			
100, 101	I. Patrimonio			
120	II. Patrimonio generado			
129	1. Resultados de ejercicios anteriores			
	2. Resultado del ejercicio			
136	III. Ajustes por cambios de valor			
	1. Inmovilizado no financiero	4, 5, 6, 7, 8		
133	2. Activos financieros disponibles para la venta	4.7, 10		
134	3. Operaciones de cobertura	12		
130, 131, 132	IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados	4.14, 15		
	B) Pasivo no corriente			
14	I. Provisiones a largo plazo	4.13, 16		
15	II. Deudas a largo plazo	4.7, 11		
	1. Obligaciones y otros valores negociables			
170, 177	2. Deudas con entidades de crédito			
176	3. Derivados financieros			
173, 174, 178	4. Otras deudas			
179, 180, 185				
16	III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a largo plazo	4.7, 11		
172	IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo	4.7, 11		
186	V. Ajustes por periodificación a largo plazo			
	C) Pasivo corriente			
58	I. Provisiones a corto plazo	4.13, 16		
50	II. Deudas a corto plazo	4.7, 11		
520, 521, 527	1. Obligaciones y otros valores negociables			
526	2. Deudas con entidades de crédito			
4003, 4013, 4133, 4183,	3. Derivados financieros			
523, 524, 528, 529, 560, 561	4. Otras deudas			
4002, 4012, 4132, 4182, 51	III. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo	4.7, 11		
	IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo	4.7, 11		
4000, 4010, 411, 4130, 416,	1. Acreedores por operaciones de gestión			
4180, 522				
4001, 4011, 410, 4131, 4181,	2. Otras cuentas a pagar			
414, 419, 550, 554, 559				
47	3. Administraciones Públicas			
45	4. Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos			
485, 568	V. Ajustes por periodificación a corto plazo			
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO (A+B+C)				

(Las referencias incluidas en la columna de NOTAS MEMORIA son orientativas y toman como base la memoria que se adjunta a continuación. En todo caso, debe señalarse que no son exhaustivas, y habrá que añadir o quitar cuando corresponda en función de la información a incluir en la memoria de la entidad)

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

Núm. cuenta		Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
72,73 740,742 744 745, 746	1. Ingresos tributarios y urbanísticos a) Impuestos b) Tasas c) Contribuciones especiales d) Ingresos urbanísticos	4.12, 15		
751 750 752 7530 754	2. Transferencias y subvenciones recibidas a) Del ejercicio a.1) Subvenciones recibidas para financiar gastos del ejercicio a.2) Transferencias a.3) Subvenciones recibidas para cancelación de pasivos que no supongan financiación específica de un elemento patrimonial b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras	4.14, 15		
700,701,702,703,704 741,705 707 71, 7940, (6940)	3. Ventas y prestaciones de servicios a) Ventas b) Prestación de servicios c) Imputación de ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades	4.12, 15		
780,781,782,783,784	4. Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor	4.9		
776,777 795	5. Trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado 6. Otros ingresos de gestión ordinaria 7. Excesos de provisiones	4.1 4.12, 15 4.13, 16		
	A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
(640), (641) (642),(643), (644), (645) (65) (600),(601), (602), (607), (605), 61 (6941),(6942),(6943) 7941,7942,7943 (62) (63) (676) (68)	8. Gastos de personal a) Sueldos, salarios y asimilados b) Cargas sociales 9. Transferencias y subvenciones concedidas 10. Aprovisionamientos a) Consumo de mercaderías y otros aprovisionamientos b) Deterioro de valor de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos 11. Otros gastos de gestión ordinaria a) Suministros y servicios exteriores b) Tributos c) Otros	4.12, 15 4.14, 15 4.12, 15		
	12. Amortización del inmovilizado	4		
	B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)			
	I. Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria (A+B)			

Núm. cuenta		Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
(690), (691), (692), (693), 790, 791, 792, 793, 799 (6948), 7948 770, 771, 772, 773, (670), (671), (672), (673), 774, (674) 7531	13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta a) Deterioro de valor b) Bajas y enajenaciones c) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero	4.16, 18 4.14, 15		
775, 778 (678)	14. Otras partidas no ordinarias a) Ingresos b) Gastos	4.12, 15		
	II. Resultado de las operaciones no financieras (I+13+14)			
7630 760 7631, 7632 761, 762, 769, 76454, (66454) (663) (661), (662), (669), (660), 76451, (66451) 785, 786, 787, 788, 789 7646, (6646), 76459, (66459) 7640, 7642, 76452, 76453, (6640), (6642) (66452), (66453) 7641, (6641) 768, (668)	15. Ingresos financieros a) De participaciones en instrumentos de patrimonio a.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas a.2) En otras entidades b) De valores representativos de deuda, de créditos y de otras inversiones financieras b.1) En entidades del grupo, multigrupo y asociadas b.2) Otros 16. Gastos financieros a) Por deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas b) Otros 17. Gastos financieros imputados al activo 18. Variación del valor razonable en activos y pasivos financieros a) Derivados financieros b) Otros activos y pasivos a valor razonable con imputación en resultados c) Imputación al resultado del ejercicio por activos financieros disponibles para la venta 19. Diferencias de cambio 20. Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros a) De entidades del grupo, multigrupo y asociadas	4.7, 10 4.7, 11 4.1 4.7, 10, 11 4.11, 14 4.7, 10, 11		
796, 7970, 766, (6960), (6961), (6962) (6970), (666), 7980, 7981, 7982, (6980), (6981), (6982), (6670)				

Núm. cuenta		Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
765,7971, 7983, 7984,7985, (665), (6671), (6963), (6971) (6983), (6984), (6985)	b) Otros			
755, 756	21. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras	4.14, 15		
	III. Resultado de las operaciones financieras (15+16+17+18+19+20+21)			
	IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio (II + III)			
	+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior	3		
	Resultado del ejercicio anterior ajustado (IV + Ajustes)			

(Las referencias incluidas en la columna de NOTAS MEMORIA son orientativas y toman como base la memoria que se adjunta a continuación. En todo caso, debe señalarse que no son exhaustivas, y habrá que añadir o quitar cuando corresponda en función de la información a incluir en la memoria de la entidad)

Estado de cambios en el patrimonio neto

1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	Notas memoria	I. Patrimonio	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Subvenciones recibidas	TOTAL
PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX-1						
AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES	3					
PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO 20XX (A+B)						
VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO 20XX						
1. Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio						
2. Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias						
3. Otras variaciones del patrimonio neto						
PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX (C+D)						

(Las referencias incluidas en la columna de NOTAS MEMORIA son orientativas y toman como base la memoria que se adjunta a continuación. En todo caso, debe señalarse que no son exhaustivas, y habrá que añadir o quitar cuando corresponda en función de la información a incluir en la memoria de la entidad)

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS

Núm. cuenta		Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
129	I. Resultado económico patrimonial			
	II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:			
	1. Inmovilizado no financiero	4, 5, 6, 7, 8		
920	1.1 Ingresos			
(820),(821),(822)	1.2 Gastos			
	2. Activos y pasivos financieros	4.7, 10		
900, 991	2.1 Ingresos			
(800), (891)	2.2 Gastos			
	3. Coberturas contables	12		
910	3.1 Ingresos			
(810)	3.2 Gastos			
94	4. Subvenciones recibidas	4.14, 15		
	Total (1+2+3+4)			
	III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta:			
(823)	1. Inmovilizado no financiero	4, 5, 6, 7, 8		
(802), 902, 993	2. Activos y pasivos financieros	4.7, 10		
	3. Coberturas contables	12		
(8110), 9110	3.1 Importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial			
(8111), 9111	3.2 Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta			
(84)	4. Subvenciones recibidas	4.14, 15		
	Total (1+2+3+4)			
	IV. TOTAL ingresos y gastos reconocidos (I + II + III)			

(Las referencias incluidas en la columna de NOTAS MEMORIA son orientativas y toman como base la memoria que se adjunta a continuación. En todo caso, debe señalarse que no son exhaustivas, y habrá que añadir o quitar cuando corresponda en función de la información a incluir en la memoria de la entidad)

3. ESTADO DE OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

a) OPERACIONES PATRIMONIALES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

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

b) OTRAS OPERACIONES CON LA ENTIDAD O ENTIDADES PROPIETARIAS

	Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
I. Ingresos y gastos reconocidos directamente en la cuenta del resultado económico patrimonial (1+2+3)			
1. Transferencias y subvenciones			
1.1 Ingresos			
1.2 Gastos			
2. Prestación de servicios y venta de bienes			
2.1 Ingresos			
2.2 Gastos			
3. Otros			
3.1 Ingresos			
3.2 Gastos			
II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto (1+2)			
1. Subvenciones recibidas			
2. Otros			
TOTAL (I + II)			

(Las referencias incluidas en la columna de NOTAS MEMORIA son orientativas y toman como base la memoria que se adjunta a continuación. En todo caso, debe señalarse que no son exhaustivas, y habrá que añadir o quitar cuando corresponda en función de la información a incluir en la memoria de la entidad)

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

	Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
I. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE GESTIÓN			
A) Cobros:			
1. Ingresos tributarios y urbanísticos	15		
2. Transferencias y subvenciones recibidas	15		
3. Ventas y prestaciones de servicios	15		
4. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes	20		
5. Intereses y dividendos cobrados	10		
6. Otros cobros			
B) Pagos:			
7. Gastos de personal	15		
8. Transferencias y subvenciones concedidas	15		
9. Aprovisionamientos			
10. Otros gastos de gestión	15		
11. Gestión de recursos recaudados por cuenta de otros entes	20		
12. Intereses pagados	11		
13. Otros pagos			
Flujos netos de efectivo por actividades de gestión (+A-B)			
II. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN			
C) Cobros:			
1. Venta de inversiones reales	5, 6, 7, 8		
2. Venta de activos financieros	10		
3. Unidad de actividad			
4. Otros cobros de las actividades de inversión			
D) Pagos:			
5. Compra de inversiones reales	5, 6, 7, 8		
6. Compra de activos financieros	10		
7. Unidad de actividad			
8. Otros pagos de las actividades de inversión			
Flujos netos de efectivo por actividades de inversión (+C-D)			
III. FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN			
E) Aumentos en el patrimonio:			
1. Cobros por aportaciones de la entidad o entidades propietarias			
F) Pagos a la entidad o entidades propietarias:			
2. Devolución de aportaciones y reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias			
G) Cobros por emisión de pasivos financieros:	11		
3. Obligaciones y otros valores negociables			
4. Préstamos recibidos			
5. Otras deudas			
H) Pagos por reembolso de pasivos financieros:	11		
6. Obligaciones y otros valores negociables			
7. Préstamos recibidos			
8. Otras deudas			

	Notas memoria	Ejercicio N	Ejercicio N-1
Flujos netos de efectivo por actividades de financiación (+E-F+G-H)			
IV. FLUJOS DE EFECTIVO PENDIENTES DE CLASIFICACIÓN			
I) Cobros pendientes de aplicación			
J) Pagos pendientes de aplicación			
Flujos netos de efectivo pendientes de clasificación (+I-J)			
V. EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO			
VI. INCREMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AL EFECTIVO (I+II+III+IV+V)			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al inicio del ejercicio			
Efectivo y activos líquidos equivalentes al efectivo al final del ejercicio			

(Las referencias incluidas en la columna de NOTAS MEMORIA son orientativas y toman como base la memoria que se adjunta a continuación. En todo caso, debe señalarse que no son exhaustivas, y habrá que añadir o quitar cuando corresponda en función de la información a incluir en la memoria de la entidad)

ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO

I. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

Sin variación respecto a la Instrucción de Contabilidad Local de 2004.

II. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

Sin variación respecto a la Instrucción de Contabilidad Local de 2004.

III. RESULTADO PRESUPUESTARIO

Sin variación respecto a la Instrucción de Contabilidad Local de 2004.

MEMORIA

1. ORGANIZACIÓN Y ACTIVIDAD

1.1. Población oficial y otros datos de carácter socioeconómico que contribuyen a la identificación de la entidad.

(Mismos datos que hasta ahora)

1.2. Norma de creación de la entidad (no para los municipios, provincias e islas).

Ejemplo 1

El Consorcio... es un ente con capacidad jurídica propia de carácter asociativo constituido en fecha XX de diciembre de 199X entre el Ayuntamiento de... y la Diputación de...

Los Estatutos fueron aprobados y publicados en el BOPB núm. XX, de fecha XX de julio de 200X.

Ejemplo 2

El OBO es un organismo autónomo local de la Diputación de..., constituido por esta el día X de junio de 19XX y dotado de personalidad jurídica propia, creado con la finalidad de prestar servicios de asistencia a otros entes en el ejercicio de sus funciones.

Los Estatutos del OBO han sido aprobados o modificados sucesivamente por acuerdos de Pleno de la Diputación de..., con fechas 14.12.1988, 28.07.1990, 29.12.1998 y 31.01.2001.

1.3. Actividad principal de la entidad (no para el municipio, provincia e isla), su régimen jurídico, económico-financiero y de contratación. En el supuesto de servicios públicos gestionados de forma indirecta, se indicará la forma de gestión.

Ejemplo

Las actividades principales (fines) del Consorcio son:

- *Conservar, preservar y rehabilitar todos los elementos que constituyen su patrimonio.*
- *Velar por la conservación, adquisición, difusión, clasificación y exhibición de los fondos documentales, bibliográficos y museísticos especializados, relativos al patrimonio, producción y...*
- *Dotar al conjunto patrimonial de servicios y equipamientos adecuados a su relevancia y a sus funciones, mediante la gestión propia o el establecimiento de convenios apropiados.*
- *La enseñanza no reglada en términos relativos a la producción y creación...*
- *La promoción y organización de cursos, congresos, conferencias, ciclos, exposiciones y cualquier otra actividad de formación y promoción en las distintas especialidades de producción y creación...*

La Entidad realiza estas actividades como ente consorciado público de carácter local.

El régimen económico y financiero se adecua a lo establecido en la normativa vigente para el sector público del ámbito local en materia presupuestaria, financiera, de control y de contabilidad.

El régimen de contratación se adecua a lo establecido en el RD Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

En relación con los servicios públicos gestionados de forma indirecta, cuando tengan un importe significativo, la entidad informará de la forma de gestión junto con los datos identificativos de la entidad con la que se efectúe.

1.4. Descripción de las principales fuentes de ingresos y, en su caso, tasas y precios públicos percibidos.

A continuación se acompaña un cuadro con los importes correspondientes a los derechos reconocidos netos del ejercicio por capítulos, con indicación de su importancia relativa sobre el total.

Conceptos	Derechos reconocidos	Importancia relativa
TOTAL		

(dado el detalle de las fuentes de ingresos, puede ser relevante ampliar la información de los más representativos, ver un ejemplo a continuación)

Ejemplo 1

La principal fuente de ingresos de la Diputación es la participación en los impuestos del Estado (PIE), aunque también obtiene ingresos tributarios provenientes del recargo sobre el impuesto de actividades económicas y de distintas tasas, así como ingresos no tributarios correspondientes a precios públicos, subvenciones, ingresos patrimoniales y otras prestaciones de derecho público y privado.

Ejemplo 2

Participación en el canon del agua

El canon del agua es un impuesto con finalidad ecológica creado mediante la Ley 12/1999, de 12 de julio.

Su facturación y recaudación se realizan a través de dos sistemas...

El artículo 8 del Decreto 103/2000, de 6 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de tributos gestionados por la Agencia Catalana del Agua establece el hecho imponible, y la acreditación del canon del agua, tal como se indica a continuación:

8.1. El hecho imponible del canon del agua es el uso real o potencial...

1.5. Consideración fiscal de la entidad al efecto del impuesto de sociedades y, en su caso, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.

Ejemplo 1 (Consortio)

Impuesto de Sociedades

El Consortio se encuentra exento del impuesto y no obligado a presentar declaración, de forma que no se practican retenciones a cuenta sobre las rentas satisfechas u obtenidas.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El Consortio realiza dos tipos de actividades, cuyo IVA aplicable es el siguiente:

- *Restauración, con un gravamen del 21 %.*
- *Venta de Publicaciones, con un gravamen del 4 %.*

De acuerdo con la sentencia de 6 de octubre de 2005 del TJCE, y como consecuencia de la Resolución 2/2005 y la Instrucción 10/2005, el Consortio se deduce la totalidad del IVA derivado de las actividades mencionadas, no considerando en el denominador el efecto de las subvenciones y, por lo tanto, no aplicando la regla de la prorrata. Según la sentencia, cuando el sujeto pasivo del IVA tenga sectores de actividad diferenciados o aplique la regla de prorrata especial, el importe de las subvenciones se incluirá en el denominador de la prorrata únicamente cuando el derecho a la deducción no sea pleno y por cada actividad en concreto. Dado que el Consortio tiene sectores diferenciados con derecho a deducción plena por cada una de las actividades en concreto, no debe incluir las subvenciones en el denominador.

Finalmente, debe señalarse que el Consortio repercute el IVA de los autoconsumos de publicaciones y, atendiendo a criterios de prudencia, no se deduce las cuotas del IVA soportado de los gastos indirectos comunes a las actividades.

Ejemplo 2 (Organismo Autónomo)

Impuesto de Sociedades

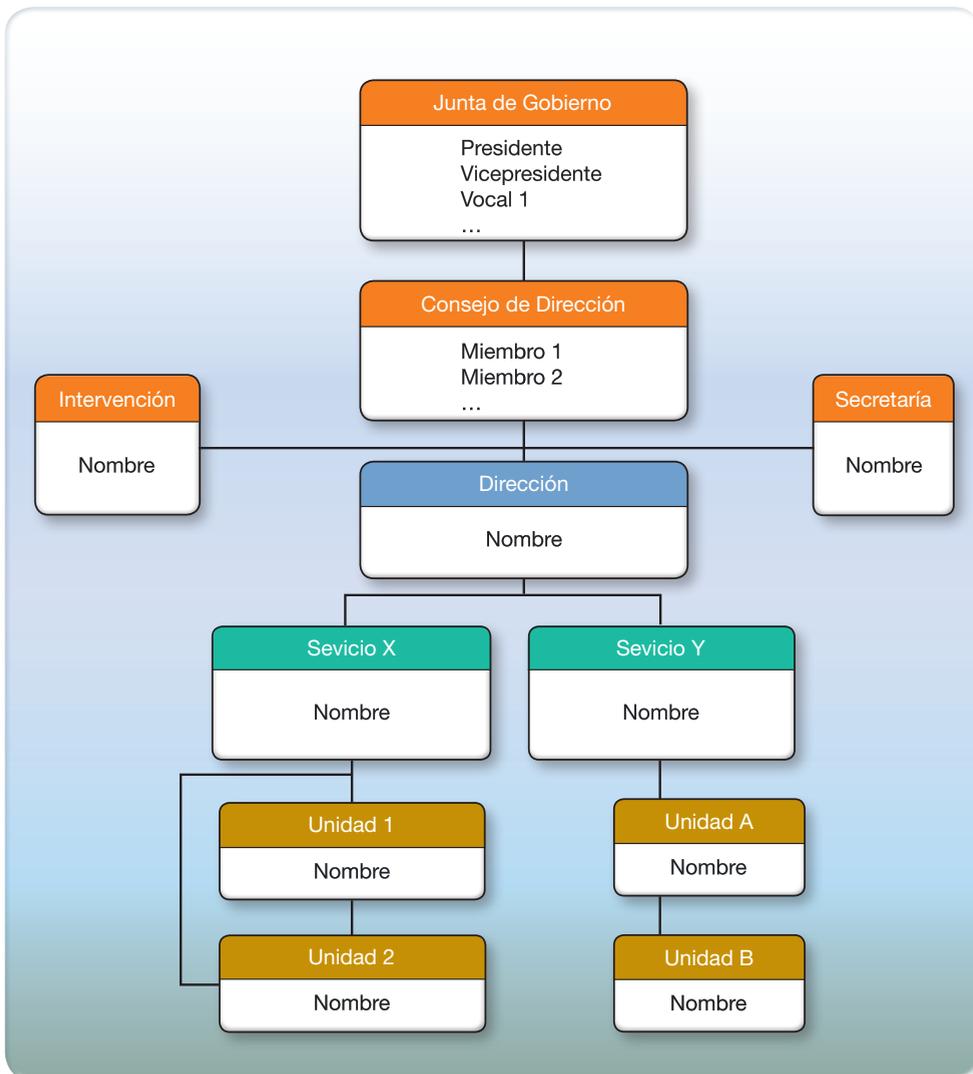
En aplicación del RDL 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el Organismo se encuentra exento del impuesto y no está sujeto a retenciones a cuenta sobre los rendimientos financieros que recibe.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El artículo 8 del RD 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, prevé en su apartado b) que la recaudación de las entidades locales pueda ser llevada a cabo por otros entes territoriales en los que se hayan delegado las competencias.

1.6. Estructura organizativa básica, en sus niveles político y administrativo.

Ejemplo



1.7. Número medio de empleados durante el ejercicio y a 31 de diciembre, tanto de funcionarios como de personal laboral, distinguiendo por categorías y género.

	Hombres		Mujeres	
	Núm. medio	a 31.12.201X	Núm. medio	a 31.12.201X
1. Funcionarios habilitación estatal				
1.1 Subescala de Secretaría				
Secretario				
Secretario de Gestión Tributaria				
1.2 Subescala Intervención-Tesorería				
Interventor				
...				
SUBTOTAL				
2. Laborales				
Técnico Superior Arquitectura/Ingeniería				
Técnico Superior Economía				
Técnico Superior Información				
Oficial de Servicios				
...				
SUBTOTAL				
TOTAL				

Respecto a los **miembros de los órganos de gobierno**, la distribución por género a final del ejercicio es como sigue:

	Ejercicio N		Ejercicio N-1	
	Mujeres	Hombres	Mujeres	Hombres
Órganos de gobierno				
Presidencia				
Vicepresidencias				
Diputados o Pleno				
...				
TOTAL				

1.8. Identificación, en su caso, de la entidad o entidades propietarias, y porcentaje de participación de estas en el patrimonio de la entidad contable.

Ejemplo 1

El Consorcio está constituido a partes iguales por el Ayuntamiento de... y la Diputación de...

Ejemplo 2

El OBO es un organismo autónomo local de la Diputación de...

1.9. Identificación, en su caso, de las entidades del grupo, multigrupo y asociadas de las que forme parte la entidad contable, indicando su actividad (excepto del Municipio, la Provincia y la Isla), así como el porcentaje de participación en el capital social o patrimonio de cada una de ellas. ATENCIÓN: estos conceptos se definen en las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público, de la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

Según se establece en el preámbulo de dicha Orden: “En las entidades locales se prevé su aplicación, previa elaboración de una adaptación a las normas de consolidación por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, en la elaboración de las cuentas consolidadas correspondientes al tercer ejercicio de aplicación de la Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, a la Administración Local”.

En todo caso, la información incorporará la pertenencia a un grupo superior (OOAA, consorcios, fundaciones, etc.) o el control sobre un grupo de entes (Diputación de Barcelona y ayuntamientos).

En relación con las fundaciones en las que el ente forma parte de su patronato, parece interpretarse que su catalogación deriva del porcentaje de votos que ostente el ente en este.

Ejemplo

El OBO como organismo autónomo local de la Diputación de... forma parte de su sector público, junto con las entidades siguientes...

2. GESTIÓN INDIRECTA DE SERVICIOS PÚBLICOS, CONVENIOS Y OTRAS FORMAS DE COLABORACIÓN

(Ejemplo de texto por no aplicabilidad)

2.1. El Ente no presta ningún servicio público (de importe significativo), bajo ninguna de las formas de gestión indirecta previstas en la normativa.

2.2. El Ente no ha firmado ningún convenio de colaboración (de importe significativo) para la realización de sus actividades en el ejercicio.

- 2.3. El Ente no participa en ninguna actividad cuya gestión se efectúe de forma conjunta con otras organizaciones.
- 2.4. El Ente no ha utilizado ninguna otra forma de colaboración público-privada (de importe significativo) en la prestación de sus servicios durante el ejercicio.

(Ejemplos en caso de aplicabilidad)

Ejemplo 1

Con fecha de 5 de mayo de 2017 el Consorcio formalizó un contrato para la gestión indirecta del servicio público de..., que conllevó la cesión de uso de las instalaciones del Centro X a favor de la empresa UMASA, objeto de reversión a la finalización del contrato, por un período de 4 años. Este contrato incorpora los siguientes compromisos económicos para el Consorcio durante su vigencia:

Año	Subvención
2017	80.000,00
2018	160.000,00
2019	160.000,00
2020	80.000,00

Ejemplo 2

El Instituto celebra numerosas actividades y convenios de colaboración con la finalidad de desarrollar relaciones de coordinación y cooperación en el ámbito educativo con otros centros, institutos, universidades y organismos, nacionales e internacionales, en materia de... Los convenios de gasto con vigencia para el Instituto durante el ejercicio 2013 y de importe significativo son los siguientes:

Objeto	Plazo	Gasto
Convenio de colaboración con el Organismo...	Enero a junio de 2013	20.000,00
Convenio de colaboración con la Escuela Internacional de...	Septiembre de 2013 a junio de 2014	18.000,00
...

Debería establecerse un criterio que, con carácter general, cuantificara el concepto "importe significativo". A este respecto, véase el documento Anexo de Cálculo de la importancia relativa.

Por otra parte, parece deducirse que únicamente debe informarse en relación con los compromisos (gastos), y no en cuanto a derechos (ingresos), aunque tanto los convenios como otras formas de colaboración se pueden establecer para la realización de actividades o servicios que generen ingresos.

3. BASES DE PRESENTACIÓN DE LAS CUENTAS

3.1. Imagen fiel.

Las cuentas anuales se han obtenido de los registros contables cerrados a 31 de diciembre de 201X, y se presentan de acuerdo con las disposiciones legales vigentes en materia contable, con el objeto de mostrar la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera en la fecha citada, y del resultado económico-patrimonial, de los cambios en el patrimonio neto, de los flujos de efectivo, y del resultado de la ejecución del presupuesto de la Entidad correspondientes al ejercicio anual terminado en la misma fecha.

El régimen de contabilidad es el previsto en la Ley reguladora de las Haciendas Locales para las entidades locales y sus organismos autónomos. Las cuentas anuales del ejercicio 201X han sido elaboradas de acuerdo con la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, de aprobación de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local (en adelante, la IMNCL).

La aplicación de los principios y criterios contables está presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos pueden presentar. Por consiguiente, es admisible la no aplicación estricta de alguno de estos, siempre que la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados. Las partidas o los importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función.

*No existen razones excepcionales por las que, para alcanzar los objetivos anteriores, no se hayan aplicado disposiciones legales en materia contable, **excepto por lo descrito a continuación.***

Efectivamente, puede haber casos en que por razones excepcionales no se hayan aplicado, de los que deberá informarse. Veamos a continuación algunos ejemplos.

(Ayuntamiento de X)

En todo caso, debe señalarse que el Ayuntamiento de X refleja el coste de recursos puestos a disposición de otras entidades (humanas y materiales) para la realización de

sus actividades de forma gratuita y, por lo tanto, su valor podría considerarse como aportaciones no dinerarias otorgadas. En las notas de Ingresos y de Gastos de la presente memoria se facilita el detalle oportuno.

(Consortio receptor de las aportaciones no dinerarias)

La práctica totalidad de los gastos necesarios para llevar a cabo la actividad del Consorcio están registrados en la cuenta del resultado económico-patrimonial del ejercicio 201X.

No obstante, ciertos costes asumidos por el Ayuntamiento de X, a fin de aprovechar economías de escala, no están contemplados en las cuentas del ejercicio.

En el caso de que estos gastos hubieran sido registrados por el Consorcio en el ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 201X, no tendrían efecto sobre el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que se habría reconocido el ingreso de la aportación no dineraria y el gasto en la cuenta correspondiente según su naturaleza.

En todo caso, estos costes han sido estimados por el Ayuntamiento de X en base a la información recibida de los distintos centros de coste y a los distintos criterios de reparto en función de su tipología, y se desglosan en los siguientes:

	Importe estimado ejercicio N
Gastos de personal y Seguridad Social a cargo del Ayuntamiento de X	90.000,00
Otros gastos relacionados con el personal	190,00 (1)
Administración de Recursos Humanos	650,00 (2)
Cesión de espacios	9.385,00 (3)
TOTAL	90.840,00

(1) Seguros de personal y de responsabilidad.

(2) Gestión de personal, confección de nóminas, trámites con la Seguridad Social...

(3) Cesión de espacios: amortizaciones, suministros, mantenimiento, seguros, seguridad...

3.2. Comparación de la información.

(Ejercicio 2015)

De acuerdo con la disposición transitoria segunda sobre la información a incluir en las cuentas anuales del ejercicio 2015, de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, de aprobación de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, no se reflejan en el balance, en la cuenta del resultado económico-patrimonial ni en el resto de estados que incorporen información comparativa, las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores.

A este respecto, la nota 29 de esta memoria describe los aspectos derivados de la transición a la nueva normativa contable.

(Ejercicios posteriores)

El ejercicio anual a que se refieren las cuentas anuales corresponde al período comprendido entre el 1 de enero de 201X y el 31 de diciembre de 201X, y el 1 de enero de 201X-1 y el 31 de diciembre de 201X-1.

No existe motivo alguno que impida la comparación de las cuentas anuales del ejercicio con las del ejercicio anterior.

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

(Ejercicio 2015)

No aplicable.

(Ejercicios posteriores)

En la elaboración de las cuentas anuales del ejercicio se han aplicado los mismos criterios contables que en las del ejercicio anterior, no detectando ningún error (de relevancia) a corregir en estas.

(En caso contrario, véase trabajo en el documento 19 de Cambios en criterios y estimaciones contables, y errores)

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

(Ejercicio 2015)

No aplicable.

(Ejercicios posteriores)

No se han producido cambios significativos en las estimaciones contables.

(En caso contrario, véase trabajo en el documento 19 de Cambios en criterios y estimaciones contables, y errores)

4. NORMAS DE RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

4.1. Inmovilizado material.

Criterios de activación

Son activos tangibles, muebles e inmuebles que:

- a) Posee la Entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos.*
- b) Se espera que tengan una vida útil mayor de un año.*

Con carácter general, se excluyen del inmovilizado material y, por tanto, se consideran gasto del ejercicio por criterios de importancia relativa dentro de la masa patri-

monial, los bienes muebles cuyo precio unitario es inferior a X euros (por ejemplo, 300 euros).

Valoración inicial

Las inversiones en bienes del inmovilizado material se valoran en su coste. Esto es el “precio de adquisición”, incluidos los impuestos indirectos no recuperables asociados a la compra, los costes de adquisición directamente relacionados con la compra y los de puesta en funcionamiento, en su caso, o el “coste de producción” en los que han sido resultado de trabajos propios.

Los terrenos y los edificios son activos independientes y se contabilizan en todos los casos de forma diferenciada.

Los bienes aflorados como consecuencia de la realización de un inventario físico son registrados por su valor razonable si no ha sido posible obtener evidencia de su coste original. En este último caso, junto con su coste se registra la amortización acumulada que se estima se ha producido hasta el momento del registro.

Los bienes recibidos en adscripción o cesión por un plazo igual o superior a la vida económica del bien se registran por su valor razonable a la fecha de formalización de la adscripción o cesión.

Capitalización de gastos financieros

No se incorporan gastos financieros en el coste de los bienes del inmovilizado material o

Se activan los gastos financieros en los inmovilizados que necesitan un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se han devengado antes de su puesta en funcionamiento, y cuyo importe es significativo.

Valoración posterior

Con carácter general, los elementos del inmovilizado material se valoran a su coste, más los desembolsos posteriores, menos la amortización acumulada y las correcciones valorativas por deterioro.

Los activos sujetos a amortización se someten a revisión siempre que algún suceso o cambio en las circunstancias puede implicar que el valor contable no sea recuperable. Las correcciones valorativas por deterioro se practican cuando el importe recuperable del activo (valor razonable) es inferior a su valor neto de amortizaciones, lo que sucede, generalmente, por: deterioro físico sobrevenido (por ejemplo, a causa de un temporal de nieve), obsolescencia acelerada (por ejemplo, el actual programa contable con nue-

va Instrucción) o disminución del rendimiento esperado inicialmente (por ejemplo, los equipos de fax). Los activos que han sufrido una pérdida por deterioro se someten a revisiones regulares por si se hubieran producido reversiones de la pérdida.

Los costes de ampliación, modernización o mejora se incorporan al activo como mayor valor del bien cuando suponen un aumento de su capacidad, productividad, o el alargamiento de su vida útil.

Los costes de grandes reparaciones, inspecciones o restauraciones importantes se activan y se amortizan durante la vida útil de las mismas.

La Entidad no suele llevar a cabo trabajos con personal propio que sean susceptibles de activación.

En caso de que la propiedad o uso de un terreno exija el desmantelamiento y rehabilitación del emplazamiento, estos costes se activan y se amortizan en el período en que se prevea obtener rendimientos económicos o potencial de servicio del terreno.

Bienes del patrimonio histórico

Los bienes de patrimonio histórico se registran cuando se pueden valorar y establecer su vida útil de forma fiable.

Los bienes que no se encuentran incluidos en el balance por no cumplir los requisitos citados se detallan a continuación, junto con sus descripciones:

Bien	Destino	Descripción
Palacio XX		
...		

(En el caso de que el listado sea extenso, se adjuntaría como anexo, remitiendo la nota a este)

Amortización

*Los criterios para la amortización de los elementos que integran el inmovilizado material, con excepción de los terrenos, son **los aprobados por el Pleno de la Entidad local a propuesta de la Intervención**. Estos determinan que serán objeto de amortización sistemática por el método lineal en función de la vida útil estimada de cada uno de ellos. Por defecto, la base amortizable de cada elemento coincide con su valor contable, dado que se consideran nulos los valores residuales. El proceso de amortización se inicia en el momento de la puesta en funcionamiento del bien, siendo los años de vida útil estimados los siguientes:*

	Vida útil
Terrenos	*
Construcciones	50-100
Infraestructuras	25-50
Bienes del patrimonio histórico	**
Maquinaria y utillaje	8-12
Instalaciones técnicas y otras instalaciones	10-15
Mobiliario	8-15
Equipos para el proceso de información	4-5
Elementos de transporte	8-12
Otro inmovilizado material	***

* En el caso de que el coste del terreno incluya gastos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, este se amortizará en el período en que se prevea obtener rendimientos económicos o potencial de servicio. Igualmente, el coste estará sujeto a amortización si la vida útil del terreno es limitada.

** Únicamente se amortizarán si han sido registrados en el balance (valoración fiable) y se puede determinar de forma fiable la vida útil del elemento.

*** Discrecional. La vida útil se establece para cada elemento.

4.2. Patrimonio público del suelo.

Las normas de reconocimiento y valoración aplicadas a estos elementos son análogas a las descritas en el apartado anterior.

Un volumen significativo de patrimonio público del suelo aconsejaría profundizar en las particularidades: aspectos y valoraciones.

4.3. Inversiones inmobiliarias.

Se trata de inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, a través de su arrendamiento o enajenación, sin que ninguna de estas sea una finalidad de la Entidad. Y en todo caso, todos aquellos que no se puedan considerar inmovilizado. A estas inversiones se les aplican los criterios de valoración del inmovilizado material.

Un volumen significativo de inversiones inmobiliarias aconsejaría profundizar en las particularidades: aspectos y valoraciones.

4.4. Inmovilizado intangible.

Criterios de activación

Se trata de bienes intangibles y derechos susceptibles de valoración económica de carácter no monetario y sin apariencia física que, cumpliendo las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios, o constituyendo una fuente de recursos de la entidad, son identificables.

Es decir:

- a) Son separables y susceptibles de ser enajenados, cedidos, arrendados, intercambiados o entregados para su explotación.
- b) Surgen de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que estos derechos sean transferibles o separables de otros derechos u obligaciones.

Con carácter general, se excluyen del inmovilizado intangible y, por tanto, se consideran gasto del ejercicio por criterios de importancia relativa dentro de la masa patrimonial, los bienes y derechos *cuyo precio unitario es inferior a XXX euros (por ejemplo, 150 euros)*.

Dentro del inmovilizado intangible, deben destacarse las Aplicaciones informáticas (incluidos los desembolsos realizados en páginas web) donde se activa el derecho al uso de las mismas únicamente cuando se prevé su utilización en varios ejercicios. Los programas informáticos integrados en un equipo que no funcionan sin él, son tratados como elementos del inmovilizado material. El mismo criterio se aplica al sistema operativo de un ordenador. En el caso de los gastos de mantenimiento de las aplicaciones informáticas, son registrados como gastos del ejercicio.

En el caso de las Inversiones realizadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo o cedidos en uso por un período inferior a la vida económica del bien cedido, se contabilizan en una rúbrica del inmovilizado intangible cuando no son separables de los citados activos y aumentan su capacidad o los rendimientos económicos futuros o potencial de servicio.

Finalmente, la rúbrica Otro inmovilizado intangible recoge, entre otras, las concesiones administrativas y las cesiones de uso por periodos inferiores a la vida económica del bien.

Valoración inicial

Las inversiones en bienes del inmovilizado intangible se valoran a su coste. Esto es el “precio de adquisición”, incluidos los impuestos indirectos no recuperables asociados a la compra, los costes de adquisición directamente relacionados con la compra y los de puesta en funcionamiento, en su caso, o el “coste de producción” en aquellos que han sido resultado de trabajos propios.

Los bienes recibidos en adscripción o cesión gratuita por un periodo inferior a su vida económica se registran como intangible por el valor razonable de su derecho de uso.

Valoración posterior

Con carácter general, se valoran a su coste, más los desembolsos posteriores, menos la amortización acumulada y las correcciones valorativas por deterioro.

Las correcciones valorativas por deterioro se practican cuando el importe recuperable del activo es inferior a su valor neto de amortizaciones, lo que sucede, generalmente, por obsolescencia acelerada, o disminución del rendimiento esperado inicialmente.

Los costes de ampliación, modernización o mejora son incorporados al activo como mayor valor del bien cuando suponen un aumento de su capacidad, productividad, o un alargamiento de su vida útil.

La Entidad no suele llevar a cabo trabajos con personal propio que sean susceptibles de activación.

Amortización

Los criterios para la amortización de los elementos que integran el inmovilizado intangible son **los aprobados por el Pleno de la Entidad local a propuesta de la Intervención**. Estos determinan que serán objeto de amortización sistemática por el método lineal en función de la vida útil estimada de cada uno de ellos, con excepción de aquellos en que se estima indefinida. Por defecto, la base amortizable de cada elemento coincide con su valor contable, dado que se consideran nulos los valores residuales. El proceso de amortización se inicia en el momento de su puesta en servicio, siendo los años de vida útil estimados los siguientes:

	Vida útil
Inversiones en investigación y desarrollo	≤ 5
Propiedad industrial e intelectual	= Vida DERECHO
Aplicaciones informáticas	3
Inversiones en activos utilizados en régimen de arrendamiento financiero o cedidos	Equivalente a inmovilizado material
Otro inmovilizado intangible	
• Concesiones administrativas	= Vida concesión
• Cesiones de uso	= Vida cesión

Se considera que un bien tiene una vida útil indefinida y, por lo tanto, su valor no está sujeto a amortización, cuando sus rendimientos económicos o potencial de servicio no tienen una fecha límite de agotamiento.

4.5. Arrendamientos.

Se entiende como arrendamiento financiero cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, que permite la obtención, a cambio de un pago o de una serie de cuotas, del derecho a utilizar un bien durante un período de tiempo determinado cuando implique la transferencia sustancial de los riesgos y ventajas inherentes a su propiedad.

Estos bienes se registran por el menor valor entre el valor razonable del activo y el valor actual de los pagos acordados, y se clasifican de acuerdo con su naturaleza (inmovilizado material, intangible, etc.). En el caso de los terrenos, con edificio o sin él, la parte que le corresponde del arrendamiento se registra como gasto (arrendamiento operativo) si no se espera que su propiedad pase a la entidad una vez finalizado el período de arrendamiento.

4.6. Permutas.

La entidad no suele realizar operaciones de permuta en el curso normal de sus actividades. En todo caso, cuando estas se producen, su valoración y registro contable se ajustan a lo establecido en el apartado 4.d) de la norma de reconocimiento y valoración del Inmovilizado material de la IMNCL.

Ejemplo de excepción

Sin perjuicio de lo descrito en el párrafo anterior, debe señalarse que en el ejercicio 201X se ha llevado a cabo una permuta del inmueble que la Entidad poseía en la calle X, núm. 120, de Barcelona, por otro en la calle Y, núm. 10, del mismo municipio, y perteneciendo a la Asociación Z. Dado que los informes periciales y los informes técnicos acreditan que la vida útil y/o la funcionalidad de los dos inmuebles son similares y no se ha producido ningún intercambio de efectivo, se ha procedido a contabilizar el activo recibido por el valor contable del activo entregado, después de comprobar que el valor razonable del primero no era inferior.

4.7. Activos y pasivos financieros.

Los activos y pasivos financieros derivan de los instrumentos financieros, que son contratos que establecen un derecho para una de las partes (activo financiero) y una obligación (pasivo financiero) o un componente del patrimonio neto (instrumento de patrimonio) para la otra.

Su clasificación, valoración y contabilización se realizan, básicamente, según la finalidad para la que se mantienen o se han emitido.

a) Activos financieros

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

En todo caso, la Entidad contrata instrumentos financieros que derivan en activos financieros que garantizan los principios de seguridad y liquidez, que rigen en el ámbito público.

Los activos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en:

Créditos y partidas a cobrar

Incluyen:

- Los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual.
- Otros activos financieros que generan flujos de efectivo de importe determinado y respecto de los cuales se espera recuperar todo el desembolso, excepto por motivos imputables al deterioro crediticio.
- Las operaciones de adquisición de instrumentos de deuda con el acuerdo posterior de venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestador.

Como norma general, los créditos y partidas a cobrar con vencimiento a corto plazo se valoran, tanto en el momento de reconocimiento inicial como posteriormente, por su valor nominal, salvo que incorporen un interés contractual. La misma valoración se realiza con los de vencimiento a largo plazo cuando el efecto de actualizar los flujos no es significativo. En caso contrario, se valoran por su valor razonable y posteriormente a coste amortizado, reconociendo los intereses devengados en función de su tipo de interés efectivo como ingresos del ejercicio.

En el caso de los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados, se valoran inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a cobrar (valor razonable) y posteriormente al coste amortizado, sobre la base de un tipo de interés asimilable. Los intereses se registran inicialmente en el pasivo bajo el concepto de Deudas transformables en subvenciones, y se van reconociendo en el resultado del ejercicio como subvenciones con su devengo en función del tipo de interés efectivo.

En todo caso, las fianzas y los depósitos constituidos se valoran siempre por el importe entregado.

Inversiones mantenidas hasta el vencimiento

Incluyen los valores representativos de deuda con vencimiento fijo y flujos de efectivo de importe determinado, con negociación en un mercado activo, y respecto de los que la Entidad tiene la intención de conservarlos hasta su vencimiento.

Se valoran inicialmente por su valor razonable y posteriormente a coste amortizado, reconociendo los intereses devengados como ingresos del ejercicio en función de su tipo de interés efectivo.

Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados

Incluyen:

- *Los activos financieros con negociación en un mercado activo adquiridos con el propósito de realizarlos en el corto plazo, excepto los adquiridos con el acuerdo de posterior venta a un precio fijo o al precio inicial más la rentabilidad normal del prestador.*
- *Los derivados que no sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados como instrumentos de cobertura.*

Se valoran en todo momento por su valor razonable, y los cambios que se producen en este se imputan en el resultado del ejercicio.

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

Incluyen las inversiones en otros entes considerados del grupo, multigrupo o entidad asociada de acuerdo con las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas en el ámbito del sector público aprobadas en la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio.

Se valoran por su coste, que incluirá el coste de los derechos preferentes de suscripción, en caso de adquisición.

NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO

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, [...].

Artículo 2. Entidad dominante y entidades dependientes.

[...]

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

Condiciones de poder:

- a) La entidad tiene directamente, o indirectamente a través de entidades controladas, la propiedad de una participación mayoritaria superior al 50 % con derecho a voto en la otra entidad.
- b) La entidad tiene la potestad, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la otra entidad.
- c) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, la mayoría de los derechos de voto que sería posible emitir en una junta general de la otra entidad.
- d) La entidad tiene, en virtud de disposición normativa o acuerdo formal, el poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del órgano de gobierno, y el control de la otra entidad se ejerce mediante dicho órgano.
- e) La entidad ha designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de gobierno, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos años inmediatamente anteriores. En particular, se

presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de gobierno de la entidad dependiente sean miembros del órgano de gobierno de alguna entidad del grupo.

Condiciones de Patrimonio neto:

- a) La entidad tiene la potestad de disolver la otra entidad y obtener un nivel importante de beneficios económicos residuales o asumir obligaciones importantes.
 - b) La entidad tiene la potestad de acceder a la distribución de los activos de la otra entidad, y/o puede ser responsable de ciertas obligaciones de la otra entidad.
4. 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. **Entidades multigrupo.**

[...]

3. En todo caso se entiende que existe gestión conjunta sobre otra entidad cuando, además de participar en el capital social o patrimonio, se produzca alguna de las circunstancias siguientes:
- a) Que en los estatutos sociales se establezca la gestión conjunta, o
 - b) Que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones de la entidad.

Artículo 5. **Entidades asociadas.**

1. Tendrán la condición de entidades asociadas, [...] 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.

Activos financieros disponibles para la venta

Incluye los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las categorías anteriores.

Se valoran en todo momento por su valor razonable, y los cambios que se producen en este se registran en el patrimonio neto hasta su enajenación o deterioro.

Reconocimiento

El reconocimiento contable de los activos financieros se realiza en la fecha establecida en el contrato o acuerdo a partir de la cual la entidad adquiere el derecho.

Como norma general, los costes de las transacciones se imputan al resultado del ejercicio, excepto cuando su magnitud aconseja incorporarlos en el valor del activo financiero.

Deterioro

En el caso de los créditos y otras partidas a cobrar, al menos al cierre del ejercicio, se efectúan las revisiones oportunas para detectar la necesidad de practicar correcciones valorativas por deterioro de valor, en caso de evidencia objetiva de que no se cobrarán los importes contabilizados en su integridad, así como la conveniencia de revertirlas en aquellos casos en que ya no procedan. Tanto las correcciones de valor como las reversiones se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias.

*Los criterios para calcular el importe de los derechos de dudoso cobro son **los aprobados por el Pleno de la Entidad local a propuesta de la Intervención**. Estos determinan que las revisiones de los créditos y otras partidas a cobrar se practican individualmente cuando su número o la imposibilidad de integrarlos en grupos de créditos con características y riesgos similares así lo aconsejan. Este procedimiento permite detectar, entre otros, los casos de insolvencia que se deterioran, como regla general, en su totalidad (100 %). Por el contrario, los créditos incluidos en grupos con características y riesgos similares, cuyo número no permite un análisis individualizado, se deterioran colectivamente mediante la aplicación de unos porcentajes obtenidos a partir de la experiencia acumulada en la gestión de su cobro, y que son:*

Antigüedad respecto al vencimiento	Deterioro
<i>Inferior al año</i>	<i>-%</i>
<i>Entre 1 y 2 años</i>	<i>25%</i>
<i>Entre 2 y 3 años</i>	<i>25%</i>
<i>Entre 3 y 4 años</i>	<i>50%</i>
<i>Entre 4 y 5 años</i>	<i>75%</i>
<i>Más de 5 años</i>	<i>100%</i>

Estos coeficientes propuestos son análogos a los mínimos establecidos en el art. 2.1 de la LRSAL, salvo que en nuestra propuesta se deteriora el 100 % del saldo a partir del 6.º de antigüedad (incluido).

Como regla general, no son objeto de deterioro los créditos a cobrar por subvenciones otorgadas por organismos públicos, así como los garantizados en los porcentajes correspondientes.

Las correcciones valorativas de las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con negociación en un mercado activo se practican por la diferencia entre su valor contable y el valor razonable calculado con referencia al mercado. Cuando no se negocian en un mercado activo, para determinar el importe de la corrección se tiene en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Renegociación

Se indicarán los criterios contables aplicados a los activos financieros cuyas condiciones hayan sido renegociadas y que, de otro modo, estarían vencidos o deteriorados, **en el caso de que su importe sea significativo.**

Baja de activos financieros

Se registra la baja de un activo financiero o de una parte del mismo cuando ha expirado o se han transmitido los derechos sobre los flujos de efectivo que genera y los riesgos y ventajas inherentes a su propiedad de forma sustancial.

b) Pasivos financieros

Los pasivos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en:

Pasivos financieros a coste amortizado

Incluyen los:

- Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual.
- Deudas con entidades de crédito.
- Deudas representadas en valores negociables emitidos.
- Otros débitos y partidas a pagar.

Como norma general, los débitos y partidas a pagar con vencimiento a corto plazo sin interés contractual se valoran, tanto en el momento del reconocimiento inicial como posteriormente, por su valor nominal. La misma valoración se realiza con los de vencimiento a largo plazo y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados cuando el efecto global de no actualizar los flujos no es significativo. En caso de que sea significativo, se valoran inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a pagar, sobre una tasa equivalente a la aplicable a los pagos aplazados y, posteriormente, a coste amortizado, reconociendo los intereses devengados en función de su tipo de interés efectivo como ingresos del ejercicio.

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

Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados

Incluye las:

- Deudas representadas en valores negociables emitidos sin un acuerdo de recompra a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestador.

- *Las derivadas que no sean contratos de garantía financiera o hayan sido designadas como instrumentos de cobertura.*

Se valoran inicialmente por su valor razonable que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la contraprestación recibida, y los cambios que se producen en este imputan en el resultado del ejercicio, una vez imputados los intereses devengados, en su caso.

Reconocimiento

El reconocimiento contable de los pasivos financieros se realiza en la fecha establecida en el contrato o acuerdo a partir de la cual la entidad contrae la obligación. En las operaciones de tesorería formalizadas con póliza de crédito, las obligaciones se contraen con la recepción de las sucesivas disponibilidades de fondos.

Baja de pasivos financieros

Como norma general, se registra la baja de un pasivo financiero o de una parte del mismo cuando la obligación contraída se ha cumplido o cancelado. En caso de producirse una diferencia entre el valor contable y la contraprestación entregada, se reconocerá en el resultado del ejercicio que tenga lugar.

c) Contratos de garantías financieras

Son contratos que obligan a la Entidad a hacer o recibir unos pagos específicos por el reembolso a un tercero por la pérdida incurrida cuando un deudor (“garantizado”) incumple su obligación de pago derivada, generalmente, de instrumentos de deuda, tal como un aval.

Cuando la Entidad es la emisora de la garantía (“avala”), se valora inicialmente por su valor razonable, que equivale a la prima recibida más, en su caso, el valor actual de las primas a recibir. Posteriormente, se valora a coste amortizado. Los intereses devengados se reconocen como ingresos del ejercicio en función del tipo de interés efectivo.

Cuando es la receptora de la garantía (“es avalada”), los desembolsos relacionados se reconocen como un gasto de explotación, sin perjuicio de las correspondientes periodificaciones al cierre del ejercicio.

Finalmente, si la garantía financiera está directamente relacionada con una operación financiera (por ejemplo, el tipo de interés o la concesión del préstamo depende de su otorgamiento), ambas se consideran una sola operación financiera, y los desembolsos derivados de la garantía se incluyen en el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación.

Las revisiones de las garantías financieras emitidas se practican individualmente, y cuando son catalogadas como dudosas se provisionan.

4.8. Coberturas contables.

Son operaciones destinadas a cubrir un riesgo específico que puede tener impacto en la cuenta del resultado o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas. En todo caso, debe advertirse que la entidad no acostumbra a contratar este tipo de instrumentos financieros en el curso normal de sus actividades.

(texto adicional, en su caso)

Como regla general, las operaciones de cobertura del riesgo de tipo de cambio se valoran por su valor razonable. La imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura atribuible a la parte calificada de cobertura eficaz, se realiza en el mismo ejercicio en el que las variaciones en la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto afectan al resultado. Cuando la imputación del resultado obtenido deba diferirse a ejercicios posteriores, los importes diferidos se registran inicialmente en una cuenta de patrimonio neto y posteriormente se traspasa al resultado a medida que se imputan los ingresos y gastos derivados de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

Las variaciones en el valor razonable atribuibles a la parte ineficaz se imputan en el resultado del ejercicio de forma análoga a los activos financieros o pasivos financieros, según corresponda.

Detalle de los compromisos en firme y las transacciones previstas si son relevantes.

4.9. Existencias.

*Se valoran, **inicialmente**, por el precio de adquisición o el coste de producción.*

El precio de adquisición comprende el consignado en factura, los impuestos indirectos no recuperables más todos los costes necesarios para la disposición del bien y su uso (transportes, aranceles, seguros, etc.), deduciendo los descuentos, rebajas y otras partidas similares incorporadas al nominal de los débitos.

El coste de producción se determina añadiendo, al precio de adquisición de los materiales consumidos, los costes directos, y la parte que razonablemente corresponda de los indirectos.

***Posteriormente**, con su incorporación al inventario, se adopta con carácter general el método **del precio medio ponderado/FIFO**, pues se considera el más adecuado para su gestión.*

La Entidad no presta habitualmente servicios que puedan ser inventariables o susceptibles de registrarse como existencias, y en el caso de que se conviertan, suelen ser de importe poco relevante.

Cuando el valor realizable de las existencias es inferior a su valor contable, se efectúan las oportunas correcciones valorativas, reconociendo el gasto en el resultado del ejercicio. El importe de la corrección es objeto de reversión cuando esta circunstancia cambia, reconociendo el ingreso en el resultado del ejercicio.

4.10. Activos contruidos o adquiridos para otras entidades.

Son bienes contruidos o adquiridos en virtud de un contrato, convenio o acuerdo, con el objetivo de transferirlos a otra entidad una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción.

Como norma general, en el caso de construcción, los ingresos se reconocen en base al grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio. El coste de la obra se calcula añadiendo, al precio de adquisición de los materiales consumidos, los costes directos y la parte que razonablemente corresponda de los indirectos.

Cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción no pueden ser estimados de forma fiable, o cuando son contruidos por un tercero, los costes asociados con la construcción o adquisición se reconocen como existencias, y los ingresos cuando los activos se entregan a la entidad destinataria.

En ningún caso los ingresos asociados a este tipo de contratos o acuerdos tienen la consideración de subvenciones recibidas. En cambio, los costes financiados por nuestra Entidad imputan como subvenciones otorgadas en el resultado del ejercicio que proceda.

4.11. Transacciones en moneda extranjera.

Las transacciones en moneda distinta del euro se registran en el momento de su reconocimiento en euros, aplicando al importe correspondiente el tipo de cambio al contado existente en la fecha de la operación.

Dado que la entidad no realiza de forma habitual operaciones en moneda extranjera, y cuando estas se producen no son en términos cuantitativos relevantes, sobre la base del principio de importancia relativa, no se practican correcciones posteriores a las valoraciones iniciales.

4.12. Ingresos y gastos.

Los ingresos y los gastos se registran por el principio de devengo, y en los casos en que sea pertinente, por el de correlación entre ambos.

(La nueva Instrucción establece en relación con este apartado: “12. Ingresos y gastos; indicando los criterios generales aplicados”, por tanto, el contenido puede interpretarse como una propuesta de texto a una demanda obligatoria o como una información ampliada. En todo caso, se presenta como primera opción.

Por otra parte, por cuestiones de claridad, se presentan clasificados por naturaleza, en vez de asociarlos con las normas de registro y valoración; con contraprestación, sin ella, etc.)

a) Ingresos

Transferencias y subvenciones recibidas
(Véase nota 4.14.)

Impuestos, multas y sanciones

Los impuestos se reconocen cuando tiene lugar el hecho imponible y se satisfacen los criterios de reconocimiento del derecho de cobro que originan. Se valoran por el importe del incremento neto de estos derechos en la fecha de reconocimiento.

Cuando la liquidación de un impuesto se realiza en un ejercicio posterior a la realización del hecho imponible, se utilizan modelos estadísticos para determinar el importe de los derechos cuando estos tienen un alto grado de fiabilidad.

Cuando se pagan beneficios o ayudas a los contribuyentes a través de la compensación total o parcial de la cuota del impuesto, que en otras circunstancias se satisfaría por otro medio de pago, el ingreso tributario se determina por su importe bruto, y estos constituyen un gasto que se reconoce de forma independiente bajo el concepto de subvenciones, sin perjuicio de su imputación presupuestaria.

En ningún caso los ingresos tributarios se incrementan por el importe de los gastos fiscales (deducciones), pues son ingresos a los que se renuncia y que no dan lugar a flujos de entrada o salida de recursos.

En las multas y sanciones, el nacimiento del derecho de cobro se produce cuando la legislación reguladora de las mismas establece la ejecutividad del acto de imposición, ya sea en el momento de su emisión o, posteriormente, por el transcurso del plazo legalmente establecido para que el infractor reclame el acto de imposición de la sanción, sin que se haya producido tal reclamación, o por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible a interponer por el sujeto infractor con anterioridad a la ejecutividad del acto.

Ingresos de derecho privado

Como norma general, los ingresos se registran por el valor razonable de la contraprestación y representan los importes a cobrar por los bienes entregados y los servicios prestados en el curso ordinario de las actividades de la Entidad, deducidas las devoluciones, las rebajas, los descuentos y el Impuesto sobre el Valor Añadido, en su caso.

La Entidad reconoce los ingresos cuando el importe de estos se puede valorar con fiabilidad; es probable que los beneficios económicos futuros vayan a fluir a la Entidad y se cumplan las condiciones específicas para cada una de las actividades tal como se detalla a continuación.

Los ingresos por ventas son registrados cuando: la Entidad ha transferido al comprador los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad de los bienes, con independencia de la propiedad; no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre ellos; y los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.

Los ingresos por la prestación de servicios se reconocen cuando el resultado de la transacción puede ser estimado con fiabilidad, considerando el grado de avance o realización de la prestación a la fecha de las cuentas anuales, o de forma lineal cuando el servicio se presta durante un período determinado.

Cuando no puede ser estimado de forma fiable, los ingresos son reconocidos en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideran recuperables.

b) Gastos

*Transferencias y subvenciones otorgadas
(Véase nota 4.14.)*

Gastos de personal

Los gastos de personal se reconocen en la cuenta del resultado en el momento en que devenga la obligación, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria que se deriva.

Información relevante sobre retribuciones a largo plazo al personal, como premios por años de servicios, jubilación voluntaria anticipada, compromisos por pensiones o cualquier otro acuerdo que obligue al Ente a liquidar prestaciones de esta o de otra naturaleza en el futuro:

Prestaciones a largo plazo al personal

El acuerdo de condiciones laborales establece como Premios por años de servicio (art. XX) dos “beneficios” para los funcionarios del Ente:

- *1 o 2 mensualidades en función de la antigüedad alcanzada: 30 o 35 años, respectivamente.*
- *Permiso retribuido, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de reconocimiento, de 1, 2, 3 o 4 días naturales consecutivos, por haber cumplido respectivamente 25, 30, 35 o 40 años de servicio.*

Adicionalmente, el personal puede acogerse a la jubilación voluntaria anticipada, con derecho a percibir las cantidades previstas, siempre que reúna los requisitos legales y que la plaza que ocupa pueda ser amortizada.

Las prestaciones a largo plazo al personal recogen la estimación del importe devengado a la fecha de cierre del ejercicio en concepto de "premios por años de servicio" y de "percepciones a la jubilación voluntaria anticipada", que alcanza los X,X miles de euros. Este importe queda recogido en el epígrafe de pasivo de Provisiones a largo plazo, clasificado el importe que se prevé satisfacer en el ejercicio siguiente en el epígrafe de Provisiones a corto plazo.

En la estimación efectuada se han considerado las siguientes variables:

- *Tasa prevista de incremento salarial.*
- *Tasa de actualización.*
- *Hipótesis de personal beneficiario potencial.*
- *Hipótesis de permanencia.*
- *Hipótesis de antigüedad.*

Compromisos para pensiones

Atendiendo a los acuerdos laborales vigentes, la Entidad tiene compromisos para pensiones. Estos planes de pensiones se financian mediante pagos a entidades aseguradoras. La Entidad realiza contribuciones fijas a estas y no tiene ninguna obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si las entidades aseguradoras no pudieran atender los compromisos asumidos. Una vez que se han realizado las aportaciones, la Entidad no tiene obligaciones de pagos adicionales.

Las contribuciones a los planes de pensiones se reconocen en el momento de su devengo, registrándolas en la cuenta del resultado económico-patrimonial.

De acuerdo con lo previsto en el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de competitividad, durante el ejercicio 201X no ha satisfecho pago alguno en concepto de compromisos de pensiones.

Otras obligaciones posteriores a la jubilación

La Entidad no tiene otras obligaciones posteriores a la jubilación.

4.13. Provisiones y contingencias.

Se reconoce una provisión cuando la entidad tiene una obligación presente (legal, contractual o implícita) resultado de un suceso pasado que, probablemente, implicará la entrega de unos recursos que se pueden estimar de forma fiable.

Las provisiones se encuentran valoradas por el valor actual de los desembolsos que se espera que serán necesarios para liquidar la obligación, actualizados a una tasa de descuento equivalente al tipo de deuda pública por un vencimiento análogo. Los ajustes en la provisión con motivo de su actualización se reconocen como un gasto financiero a medida que se van reportando. Cuando su vencimiento es inferior o igual a un año y el efecto financiero no es significativo, no se descuentan.

Si la entidad tiene asegurada por un tercero una parte o la totalidad de los desembolsos, su importe es objeto de reconocimiento como un activo independiente. Asimismo, el gasto relacionado con la provisión y el ingreso derivado del reembolso se presentan de forma independiente en el resultado del ejercicio.

Al cierre del ejercicio, las provisiones son objeto de revisión y ajustadas, en su caso, para reflejar la mejor estimación existente en ese momento. Cuando no son ya pertinentes o probables, se procede a su reversión con contrapartida a la correspondiente cuenta de ingreso del ejercicio.

Para la cuantificación de las provisiones, se recurre a informes internos y, en su caso, de expertos externos, y a la experiencia de la entidad en sucesos similares, que permitan establecer la base de las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero.

Entre las provisiones constituidas por la Entidad al cierre del ejercicio, debe destacarse la derivada de las prestaciones a largo plazo al personal, descrita en el apartado b) de la nota 4.12 anterior.

Por su parte, se consideran activos o pasivos contingentes aquellos activos u obligaciones posibles surgidos como consecuencia de sucesos pasados, cuya materialización está condicionada a que ocurran o no uno o más acontecimientos futuros independientes de la voluntad de la Entidad. Estos no son objeto de registro contable; en el supuesto de su existencia se presenta el detalle oportuno en la presente memoria.

4.14. Transferencias y subvenciones.

Valoración

Las transferencias y subvenciones de carácter monetario se valoran siempre por el importe concedido.

Las transferencias y subvenciones de carácter no monetario se valoran por el valor contable de los elementos entregados, en caso de otorgamiento, y por su valor razonable en el momento del reconocimiento, en caso de recibirlas.

Las subvenciones recibidas por asunción de deudas se valoran por el valor contable de la deuda, y las concedidas por asunción de deudas por el valor razonable de las mismas en el momento de la asunción.

Registro contable

Transferencias y subvenciones recibidas

El ingreso se reconoce cuando existe un acuerdo individualizado de concesión a favor de la Entidad, se han cumplido las condiciones asociadas a su disfrute y no existen dudas razonables sobre su percepción, sin perjuicio de la imputación presupuestaria. Cuando el cumplimiento de las condiciones asociadas a su disfrute se extienda a varios ejercicios, se presume el cumplimiento una vez realizada la inversión o gasto, si en el momento de elaboración de las cuentas anuales de cada uno de los ejercicios afectados se están cumpliendo y no existen dudas razonables sobre el cumplimiento de las condiciones que afecten a los ejercicios posteriores. En el caso de subvenciones para gastos corrientes de ejecución plurianual que exijan la finalización de la actividad financiada, se considerarán no reintegrables en proporción al gasto ejecutado; en el caso de deudas asumidas por otros entes, en el momento en que entra en vigor el acuerdo de asunción, registrando simultáneamente la cancelación del pasivo asumido; si la subvención está destinada a la cancelación de pasivos, la imputación se produce en el ejercicio en que tenga lugar; finalmente, en los demás casos, las subvenciones recibidas se consideran reintegrables y se reconocen como un pasivo.

En cuanto a su registro contable, las subvenciones recibidas no reintegrables se consideran, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto que posteriormente se trasladan a la cuenta del resultado económico-patrimonial de acuerdo con su finalidad. Concretamente, cuando financian gastos, de forma correlacionada con los mismos, y cuando financian la adquisición de activos, en proporción a su vida útil o cuando se produce su baja o enajenación. Por su parte, las transferencias recibidas se imputan al resultado del ejercicio en que se reconocen, y las recibidas en especie en el momento de la recepción del bien.

Transferencias y subvenciones otorgadas

Las transferencias y subvenciones concedidas se contabilizan como gastos en el momento en que se tenga constancia de que se han cumplido las condiciones establecidas para su percepción. En caso de que al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas para su percepción, pero no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento, se dota una provisión por los correspondientes importes, con el fin de reflejar el gasto.

En el caso de entrega de activos, el reconocimiento se produce en el momento del acuerdo o de la formalización de la entrega al beneficiario.

En el caso de deudas asumidas de otros entes, estas se reconocen en el momento en que entre en vigor el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo asumido.

4.15. Actividades conjuntas.

(Como norma general)

La Entidad no ha realizado ninguna actividad conjunta en el ejercicio.

(En caso de actividad conjunta)

La Entidad es partícipe en la explotación del servicio de... controlada de forma conjunta con el Consorcio de B. Se ha procedido a registrar en el balance la parte proporcional que le corresponde, en función de su porcentaje de participación del 50 %, de los activos y de los pasivos conjuntos, así como de los activos afectos a la explotación conjunta bajo su control y de los pasivos incurridos como consecuencia de la actividad conjunta. Se ha reconocido el 50 % de los ingresos generados y de los gastos incurridos por la actividad conjunta en el ejercicio, y que de acuerdo con la Instrucción contable deban ser imputados a la cuenta del resultado. Y se han eliminado los resultados no realizados por transacciones entre la Entidad y la actividad conjunta, en proporción a la participación de la Entidad (50 %), así como los importes de activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo recíprocos.

En el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujos de efectivo se integra igualmente la parte proporcional (50 %) de los importes de las partidas de la actividad conjunta correspondientes.

4.16. Activos en estado de venta.

Se clasifican bajo este epígrafe los activos disponibles, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata, siendo esta altamente probable en el transcurso del próximo ejercicio, habiendo iniciado ya actuaciones para encontrar un comprador.

Inicialmente, estos activos mantienen el valor contable que les correspondía cuando se clasificaban como activo no corriente, incluyendo, en su caso, el deterioro acumulado previo a su reclasificación. Posteriormente, se valoran al menor valor entre el contable y su valor razonable menos los costes de venta. Cuando este último es inferior, la Entidad reconoce un deterioro de su valor. En caso de reversión posterior, el valor contable no supera nunca su valor inicial.

Los activos en estado de venta no son objeto de amortización mientras mantienen esta clasificación.

4.XX. (Otras notas que, no siendo obligatorias, aportan información relevante y necesaria para la comprensión de las CCAA)

Por ejemplo, en relación con el sector público donde se encuentra englobada la entidad, sería adecuado describir la naturaleza y los criterios aplicados sobre las transacciones realizadas con entidades vinculadas, si estas alcanzan cifras relevantes.

En relación con las actividades de los ayuntamientos, tal vez sería conveniente detallar los criterios seguidos en el control, seguimiento y registro de programas o proyectos con efectos económicos significativos.

5. INMOVILIZADO MATERIAL

5.1. Movimiento del ejercicio

Partida	Saldo a 31.12.N-1	(+) Entradas	(+) Traspasos	(-) Salidas	(-) Traspasos	(+/-) Deterioro	(-) Dotación por amortizaciones	(+) Aumento revalorizaciones	Saldo a 31.12.N
1. Terrenos									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
2. Construcciones									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
3. Infraestructuras									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
4. Bienes del patrimonio histórico									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
5. Otro inmovilizado material									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
6. Inmovilizado en curso y anticipos									
• Coste									
TOTAL									

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

5.2. Descripción del inmovilizado material.

- El método de valoración del inmovilizado material es el de coste, es decir, de precio de adquisición o coste de producción, incrementado posteriormente por los desembolsos posteriores, en su caso, y ajustado por la amortización acumulada y la corrección valorativa por deterioro que corresponda.
- *Descripción de los principales elementos que forman el inmovilizado material.*
- Costes estimados de desmantelamiento del activo y de la restauración de su emplazamiento incluidos como mayor valor de los activos, así como grandes reparaciones o inspecciones generales incorporadas, especificando las circunstancias que se han tenido en cuenta para su valoración, **cuando sean de importe relevante.**
- *Los criterios de amortización del inmovilizado material son los descritos en la nota 4 en el apartado correspondiente.*
- *El detalle de los bienes recibidos en adscripción al cierre del ejercicio es el siguiente:*

	A 31.12.N-1	(+) Entradas	(-) Salidas	A 31.12.N
1. Terrenos
• Coste
• Amortización acumulada
• Correcciones del valor
2. Construcciones				
• Coste				
• Amortización acumulada				
• Correcciones del valor				
3. Infraestructuras				
• Coste				
• Amortización acumulada				
• Correcciones del valor				
4. Bienes del patrimonio histórico				
• Coste				
• Amortización acumulada				
• Correcciones del valor				
5. Otro inmovilizado material				
• Coste				
• Amortización acumulada				
• Correcciones del valor				
TOTAL				

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

- *El detalle de los bienes recibidos en cesión al cierre del ejercicio es el siguiente:*

Se podría incorporar una tabla análoga a la anterior.

- *Respecto a los arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar sobre bienes del inmovilizado material, ver información detallada en la nota 9.*
- *El detalle de los bienes destinados al uso general al cierre del ejercicio es el siguiente:*

Detallar con una tabla. Exige distinguir las infraestructuras, bienes comunales y bienes del patrimonio histórico, desglosando la información por tipo en el primer y segundo caso, y para el caso de los bienes del patrimonio histórico, distinguiendo, al menos, entre construcciones y el resto. Podría asociarse con los epígrafes del inmovilizado, con o sin amortizaciones y correcciones valorativas.

5.3. Información del ejercicio.

- *Descripción de las principales inversiones del ejercicio, de las bajas y de los traspasos, en los casos de importe significativo.*
- *Detalle de los elementos totalmente amortizados al cierre del ejercicio por partida.*
- *En caso de incidencia significativa en el ejercicio presente o en futuros, se informará sobre los cambios de estimaciones en relación con:*
 - *Valores residuales.*
 - *Costes estimados en desmantelamiento y restauración de emplazamientos.*
 - *Vidas útiles.*
 - *Métodos de amortización.*
 - *Grandes reparaciones y/o inspecciones generales.*
- *Identificación de los principales bienes recibidos en adscripción en el ejercicio.*
Si su relevancia así lo aconseja.
- *Detalle de los destinatarios de bienes entregados en adscripción, y revertidos, durante el ejercicio:*

Bienes adscritos en el ejercicio	Valor contable	Destinatario
...		
Bienes revertidos en el ejercicio		
...		

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

- *Detalle de los destinatarios de bienes entregados en cesión, y revertidos, durante el ejercicio:*

Bienes adscritos en el ejercicio	Valor contable	Destinatario
...		
Bienes revertidos en el ejercicio		
...		

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

- Valor activado en el ejercicio de los bienes construidos por la Entidad (recuérdese que en la nota 4 se decía que la entidad no suele realizar este tipo de actuaciones).
(Dado que en la nota 4 anterior se ha informado de que la Entidad no activa los gastos financieros, no habría que hacer mención alguna del importe de los capitalizados en el ejercicio).

5.4. Circunstancias que afectan a la titularidad del inmovilizado material.

Descripción de garantías (*hipotecarias también!*), restricciones a la titularidad, litigios y situaciones análogas.

Como en el resto, debe entenderse siempre que sean de importe relevante o afecten a bienes clave en la actividad.

6. PATRIMONIO PÚBLICO DEL SUELO

La misma información exigida en la nota del Inmovilizado, *excepto en aquellos aspectos en que no sea de aplicación.*

Adicionalmente:

Relación de proyectos con financiación afectada vinculados al Patrimonio público del suelo, detallando los fondos obtenidos en cada uno de ellos afectados y pendientes de invertir.

7. INVERSIONES INMOBILIARIAS

La misma información exigida en la nota de Inmovilizado, *excepto en aquellos aspectos en que no sea de aplicación.*

8. INMOVILIZADO INTANGIBLE

8.1. Movimiento del ejercicio

Partida	Saldo a 31.12.N-1	(+) Entradas	(+) Traspasos	(-) Salidas	(-) Traspasos	(+/-) Deterioro	(-) Dotación por amortizaciones	(+) Aumento revalorizaciones	Saldo a 31.12.N
1. Inversiones en I+D									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
2. Propiedad industrial e intelectual									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
3. Aplicaciones informáticas									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
4. Inversiones sobre activos arrendados o cedidos									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
5. Otro inmovilizado intangible									
• Coste									
• Amortización acumulada									
• Correcciones del valor									
TOTAL									

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

8.2. Descripción del inmovilizado intangible.

- El método de valoración del inmovilizado intangible es el de coste, es decir, de precio de adquisición o coste de producción, incrementado posteriormente por los desembolsos posteriores, en su caso, y ajustado por la amortización acumulada y la corrección valorativa por deterioro que corresponda.
- *Descripción de los principales elementos que forman el inmovilizado intangible.*
- *Los criterios de amortización del inmovilizado intangible son los descritos en la nota 4, en el apartado correspondiente.*

8.3. Información del ejercicio.

- *Descripción de las principales inversiones del ejercicio, de las bajas y de los traspasos, en aquellos casos de importe significativo.*
- *Detalle de los elementos totalmente amortizados al cierre del ejercicio por partida.*
- En caso de incidencia significativa en el ejercicio presente o en futuros, se informará sobre los cambios de estimaciones en relación con:
 - Valores residuales.
 - Vidas útiles.
 - Métodos de amortización.
- Importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se han reconocido como gastos durante el ejercicio, así como la justificación del cumplimiento de las circunstancias que sustentan la capitalización de gastos de investigación y desarrollo.

(Dado que en la nota 4 anterior se ha informado de que la Entidad no activa los gastos financieros, no habría que hacer mención alguna del importe de los capitalizados en el ejercicio).

8.4. Circunstancias que afectan a la titularidad del inmovilizado intangible.

Descripción de garantías, restricciones a la titularidad, litigios y situaciones análogas. Siempre que sean de importe relevante o afecten a bienes clave en la actividad.

9. ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

Los activos en régimen de arrendamiento financiero más significativos son los siguientes:

Clase de activos	Descripción del acuerdo	Método de valoración	Valor	Opción de compra
Inmovilizado material:				
• Bien 1	(Resumen sintético del acuerdo)	Valor razonable o Valor actual	Euros	Sí o No
• Bien 2		...	...	...
Inversiones inmobiliarias:				
• Bien 1		Valor razonable o Valor actual		Sí o No
Inmovilizado intangible:				
• Bien 1		Valor razonable o Valor actual		Sí o No

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

10. ACTIVOS FINANCIEROS

10.1. Información relacionada con el balance.

- a) Estado resumen de la conciliación entre la clasificación de los activos financieros del balance y las categorías establecidas en la norma de reconocimiento y valoración 8.^a de Activos financieros:

Clases Categorías	Activos financieros a largo plazo				Activos financieros a corto plazo				Total			
	Inversiones en patrimonio 20XX	20XX-1	Valores representativos de deuda 20XX	20XX-1	Otras inversiones 20XX	20XX-1	Inversiones en patrimonio 20XX	20XX-1	Valores representativos de deuda 20XX	20XX-1	Otras inversiones 20XX	20XX-1
Créditos y partidas a cobrar												
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento												
Activos financieros a valor razonable con cambio en resultados												
Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas												
Activos financieros disponibles para la venta												
Total												

NOTA: tabla obligatoria.

Las inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas quedan englobadas en “otras inversiones”. En cambio, dado que no se informa de los saldos pendientes de cobrar por créditos comerciales, sería recomendable añadir la siguiente información:

Los saldos de los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual a largo y corto plazo (créditos comerciales) no se encuentran incluidos en la tabla. Estos se registran por su valor nominal y cuando, de acuerdo con la norma de registro y valoración de los activos financieros, su aplicación no es posible, por el método del coste amortizado.

Entre los créditos por operaciones derivadas de la actividad habitual destaca el saldo del epígrafe XXXXX (de importe significativo) que engloba los siguientes conceptos:

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
Deudores por ingresos de derecho público		
• Recargo IAE 2014		
• Multas y sanciones		
• ...		
• Resto		
Deudores varios		
• Generalitat de Catalunya		
• ...		
• Resto		
Total epígrafe XXXXX		

En caso de que algún concepto presentara un saldo importante, se podría incorporar un nuevo detalle; por ejemplo:

El detalle y los movimientos de los importes pendientes de cobrar de la Generalitat de Catalunya son los siguientes:

	Saldo a 1.01.N	Reconocido	Cobrado	Saldo a 31.12.N
• Concepto A				
• Concepto B				
• ...				
• Resto (en su caso)				

b) El detalle de las reclasificaciones producidas en el transcurso del ejercicio, de acuerdo con el apartado 9 de la norma descrita, que han supuesto pasar a valorar activos a coste o a coste amortizado en vez de valor razonable, o a la inversa, se describe a continuación:

ORIGEN	DESTINO	Motivo de la reclasificación	Cambio método valoración	Importe reclasificado
• Categoría 1	• Categoría 2	(descripción)	Valor razonable a Coste amortizado	00.000,00
• Categoría 2	• Categoría 3	...	...	...

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

O señalar que: “La Entidad no ha reclasificado durante el ejercicio ningún activo financiero que haya exigido un cambio de valoración, ya sea de coste o coste amortizado a valor razonable, o a la inversa”.

c) El valor contable de los activos entregados en garantía por categorías es el siguiente:

Categoría	Valor	Descripción de la garantía	Entidad beneficiaria
• Créditos y partidas a cobrar	00.000,00	(descripción)	(Nombre)
• Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	...	...	...
• ...			

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

O señalar que: “La Entidad no ha entregado activos financieros en garantía”.

d) El movimiento en el ejercicio de las correcciones de valor por deterioro de las distintas clases de activos financieros ha sido:

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

NOTA: tabla obligatoria.

Nuevamente no se informa del deterioro de los saldos pendientes de cobrar por créditos comerciales; de ahí que sería recomendable añadir la siguiente información:

Respecto a los Deudores y otras cuentas a cobrar, el movimiento de las correcciones por deterioro durante el ejercicio –por aplicación de los criterios y coeficientes descritos en la nota 4– ha sido el siguiente:

	Saldo a 1/01/201X	Disminución de valor por deterioro crediticio del ejercicio	Reversión del deterioro crediticio en el ejercicio	Saldo a 31/12/201X
Deudores y otras cuentas a cobrar				

De acuerdo con la variación descrita en la tabla anterior, los Deudores de dudoso cobro alcanzan los X euros al cierre del ejercicio. Respecto al ejercicio anterior, esta cifra supone una variación de +/- X euros.

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

a) *Los resultados netos obtenidos en el ejercicio de las distintas categorías de activos financieros han sido:*

Categoría	Resultados netos
Créditos y partidas a cobrar	
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento	
Activos financieros a valor razonable con cambios	
Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	
Activos financieros disponibles para la venta	
TOTAL	

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

b) *Los ingresos financieros calculados por la aplicación del método del tipo de interés efectivo y que han sido registrados en la cuenta del resultado han sido de X euros.*

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

a) *Riesgos de tipo de cambio.*

La Entidad no tiene inversiones en moneda distinta del euro y, por lo tanto, no tiene riesgos de este tipo.

b) *Riesgos de tipo de interés.*

Para los activos financieros valorados a coste amortizado, la siguiente tabla muestra su distribución por activos a tipo de interés fijo y a tipo variable, en términos absolutos y porcentuales:

Clases de activos financieros	Tipo de interés	A tipo de interés fijo	A tipo de interés variable	Total
Valores representativos de deuda				
Otros activos financieros				
Total importe				
% de activos financieros a tipo de interés fijo o variable sobre el total				

NOTA: tabla obligatoria.

10.4. *Otra información.*

- *Información sobre las cajas y las cuentas bancarias contratadas por la entidad, indicando para cada una de ellas su saldo al cierre del ejercicio y los principales aspectos de contratación: forma (cuenta corriente, a plazo, etc.), restricciones de liquidez, retribución de la cuenta, etc.*
- *Breve descripción de la política de inversiones. Por ejemplo, optimizar los fondos de tesorería a fin de obtener una rentabilidad de mercado de los excedentes puntuales, cumpliendo con los principios de seguridad y liquidez.*
- *Información sobre el periodo medio de cobro y, en su caso, sobre cualquier aspecto concreto que afecte a este indicador.*
- *Cualquier aspecto que incida o pueda incidir sobre la seguridad y/o liquidez de algunas inversiones, cuyo importe sea significativo.*

Respecto a las deudas a coste amortizado, y adicionalmente a los importes señalados en la tabla, hay que señalar que las cuentas a pagar por operaciones habituales a largo y corto plazo (deudas comerciales) se registran por su valor nominal y cuando, de acuerdo con la norma de registro y valoración de los pasivos financieros, su aplicación no es posible, por el método del coste amortizado.

(Sería necesario que, si alguno de los epígrafes de Acreedores y otras cuentas a pagar –a largo o corto plazo– presentara un saldo significativo, se valore o no a coste amortizado, se diera información adicional sobre él. En este sentido, sería aconsejable facilitar información sobre los conceptos que incluye mediante la composición del saldo, ya sea por tercero, por fin, por fase de gestión, etc.).

Entre las cuentas a pagar por operaciones habituales destaca el saldo del epígrafe... (de importe significativo) que engloba los siguientes conceptos:

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
• Tercero A		
• Tercero B		
• ...		
• Resto		
Total epígrafe XXXXX		

(En caso de que algún concepto presentara un saldo importante, se podría incorporar un nuevo detalle; por ejemplo)

El detalle y los movimientos de los importes pendientes de pagar al Tercero A son los siguientes:

	Saldo a 1.01.2015	Obligaciones reconocidas	Obligaciones pagadas	Saldo a 31.12.2015
• Proyecto A				
• Proyecto B				
• ...				

c) De los datos descritos en las tablas anteriores resulta el siguiente resumen por categorías:

Clases Categorías	Largo plazo						Corto plazo						Total	
	Obligaciones y otros valores negociables		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas		Obligaciones y otros valores negociables		Deudas con entidades de crédito		Otras deudas			
	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1	20XX	20XX-1
Deudas a coste amortizado														
Deudas a valor razonable														
Total														

NOTA: tabla obligatoria.

11.2. Las líneas de crédito que la Entidad tiene contratadas a 31 de diciembre.

Identificación	Límite concedido	Dispuesto	Disponible	Comisión s/ no dispuesto
Total				

NOTA: tabla obligatoria.

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

a) Riesgos de tipo de cambio

La Entidad no tiene deudas de importe significativo en moneda distinta del euro y, por lo tanto, no tiene riesgos de este tipo.

b) Riesgos de tipo de interés

Para los pasivos financieros valorados a coste amortizado, la siguiente tabla muestra su distribución por pasivos a tipo de interés fijo y a tipo variable, en términos absolutos y porcentuales:

Clases de pasivos financieros	Tipo de interés	A tipo de interés fijo	A tipo de interés variable	Total
	Obligaciones y otros valores negociables			
Deudas con entidades de crédito				
Otras deudas				
Total importe				
% de pasivos financieros a tipo de interés fijo o variable sobre el total				

NOTA: tabla obligatoria.

11.4. Avaluos y otras garantías concedidas.

(Básicamente, es la misma de la Instrucción de 2004 pero estructurada en los 3 cuadros detallados a continuación)

a) Avaluos concedidos

Identificación aval	Entidad avalada		Fecha concesión aval	Fecha vencimiento aval	Finalidad aval	Avaluos pendientes a 1 de enero	Avaluos concedidos en el ejercicio	Avaluos cancelados en el ejercicio			Avaluos pendientes a 31 de diciembre	Provisiones		
	NIF	Denominación						Por ejecución	Por otras causas	Total		Ejercicio	Acumuladas	
	Subtotal entidades del grupo, multigrupo y asociadas													
	Subtotal otras entidades													
	TOTAL													

NOTA: tabla obligatoria.

b) Avaluos ejecutados

Identificación aval	Entidad avalada		Fecha concesión aval	Fecha vencimiento aval	Finalidad aval	Avaluos cancelados en el ejercicio por ejecución	Aplicación presupuestaria	Concepto no presupuestario
	NIF	Denominación						
	Subtotal entidades del grupo, multigrupo y asociadas							
	Subtotal otras entidades							
	TOTAL							

NOTA: tabla obligatoria.

c) *Avales reintegrados*

Año de ejecución	Importe reintegrado en el ejercicio	Aplicación presupuestaria	Concepto no presupuestario
Subtotal entidades del grupo, multigrupo y asociadas			
Subtotal otras entidades			
TOTAL			

NOTA: tabla obligatoria.

(La nueva Instrucción establece que la misma información se presentará en relación con otras garantías que hubiera concedido la Entidad. Una posible solución sería modificar el encabezamiento de los cuadros eliminando el término “aval”, y sustituyendo “Entidad avalada” por “Entidad beneficiaria”. Posteriormente, en las filas, el primer “TOTAL” se sustituiría por “TOTAL AVALES”, reproduciendo a continuación de nuevo las filas y sub-totales previos para cuantificar un nuevo “TOTAL OTRAS GARANTÍAS”)

11.5. Otra información.

- a) El importe de las deudas con garantía real.
- b) Deudas impagadas durante el ejercicio y situación de impago a la fecha de formulación de las cuentas anuales.
- c) Otras situaciones distintas del impago que otorguen al prestador el derecho a reclamar el pago anticipado.
- d) Derivados financieros que al cierre del ejercicio sean pasivos a los que no se aplique la contabilidad de coberturas, indicando los motivos por los que se mantiene el instrumento derivado.
- e) Cualquier otra información de carácter sustantivo que afecte a los pasivos:
 - *Información sobre el cumplimiento de los objetivos de estabilidad presupuestaria, deuda pública y periodo medio de pago a proveedores, así como de la existencia de un plan económico-financiero o un plan de ajuste y la duración de los mismos.*
 - *Detalle de las deudas de importe relevante o especial consideración, u operaciones de especial significación, que ayude a la comprensión de la situación económico-financiera y patrimonial presente y futura de la Entidad. Por ejem-*

plo, regularización de la PIE de ejercicios anteriores, descripción de operaciones de reestructuración de la deuda, etc.

– *Cualquier otra que se considere adecuada.*

12. COBERTURAS CONTABLES

(Considerando que entre los requisitos de la información a incluir en la Memoria están el de Claridad y el de Relevancia, y en aplicación del Principio de importancia relativa, en esta nota –especialmente– se adjuntará la siguiente información siempre y cuando se refiera a valores “relevantes” y/o de especial consideración. En este caso, se pondrá especial cuidado en que tanto la descripción del instrumento como la justificación del mantenimiento de la contabilidad de coberturas se redacten de forma clara y comprensible para los lectores potenciales)

Las operaciones de cobertura vigentes al cierre del ejercicio son las que se detallan a continuación. Todas ellas han sido registradas de acuerdo con la norma de registro y valoración núm. 10 de Coberturas contables de la IMNCL.

A 31 de diciembre de 2015, la Diputación de ... tiene contratadas dos operaciones de cobertura de tipos de interés (tres operaciones en la misma fecha en 2014). Las modalidades de las operaciones de cobertura son los “Collares con barrera” o “swaps”.

Estas operaciones cubren préstamos de tipo variable a medio y largo plazo firmados con distintas entidades bancarias.

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

(Esta información podría presentarse con una tabla)

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

(Ejemplo)

El objetivo de las operaciones de cobertura formalizadas por la Diputación de ... es limitar el coste de la financiación a tipos inferiores al 4 % durante su vigencia.

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

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

- Variaciones de valor del instrumento de cobertura que se hayan reconocido durante el ejercicio en el patrimonio neto (parte eficaz) y, en su caso, en la cuenta del resultado económico patrimonial (parte ineficaz).
- Importe que se haya reducido del patrimonio neto durante el ejercicio, detallando si se ha imputado a la cuenta del resultado económico patrimonial o se ha incluido en el valor inicial de la partida cubierta, indicando en el primer caso las partidas en las que se ha registrado.
- Importes reconocidos en el patrimonio neto que, al cierre del ejercicio, estén pendientes de traspasar a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta, y los ejercicios en los que se espera realizar este traspaso.

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

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

Se dará información de las operaciones que en el transcurso del ejercicio hayan perdido su condición de cobertura. ¡Atención! Remitir a la información de la nota 11.5 apartado d) y, en todo caso, comprobar la coherencia de los datos expuestos en ambas notas.

13. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES Y OTRAS EXISTENCIAS

El detalle de los saldos al cierre del ejercicio y el movimiento se detallan a continuación:

	Saldo a 31.12.N-1	Entradas	Salidas	Saldo a 31.12.N
1. Activos construidos o adquiridos para otras entidades
2. Mercaderías y productos terminados
(+) Coste
(-) Correcciones valorativas
3. Aprovisionamientos y otros
(+) Coste
(-) Correcciones valorativas
II. Existencias

Se informará a nivel de partida de balance sobre:

1. Circunstancias que han motivado las correcciones valorativas por deterioro de las existencias y, en su caso, la reversión de estas correcciones, reconocidas en el ejercicio, así como su importe.
2. Importe de los costes capitalizados en su caso durante el ejercicio en las obras en curso o en otras existencias de ciclo de producción superior al año.
3. Limitaciones en la disponibilidad de las obras y otras existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a las que afectan, su importe y la proyección temporal.
4. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, la disponibilidad o la valoración de los activos construidos o adquiridos para otras entidades y resto de existencias.

14. MONEDA EXTRANJERA

La Entidad no tiene ningún elemento de activo o pasivo denominado en moneda distinta del euro.

Las excepciones serán muy puntuales, y raramente de importes significativos.

15. TRANSFERENCIAS, SUBVENCIONES Y OTROS INGRESOS Y GASTOS

15.1. Ingresos.

15.1.1. Transferencias y subvenciones recibidas

- *El detalle de los importes registrados en el ejercicio en concepto de transferencias y subvenciones recibidas se detalla a continuación:*

De acuerdo con lo establecido en la Instrucción, se informará sobre el importe y las características de las transferencias y subvenciones recibidas, cuyo importe sea significativo, así como sobre el cumplimiento o el incumplimiento de las condiciones impuestas para la percepción y el disfrute de las subvenciones, el criterio de imputación a resultados y los importes imputados.

Las transferencias y subvenciones descritas cumplen los requisitos de reconocimiento y valoración descritos en la nota 4.14.

(Hay que hacer una descripción de las principales transferencias y subvenciones recibidas, ampliando la información en relación con el objeto de financiación y el cumplimiento de las condiciones. En todo caso, no todos los conceptos incluidos en la tabla tienen por qué ser objeto de explicación).

- Las transferencias y subvenciones recibidas por la Entidad que tienen su origen en el marco del proyecto Alfa tienen por objeto la financiación de los gastos incurridos en el desarrollo de las actividades ordinarias descritas en el convenio firmado con...
- La Entidad recibió una subvención para la financiación de las inversiones asociadas al proyecto FOX, concretamente, 200.000 euros para la remodelación de los inmuebles existentes (ejecutadas en el ejercicio N-2) y 450.000 euros para financiar las nuevas instalaciones (ejecutadas en el ejercicio N-1). Dado que todas ellas entraron en funcionamiento a finales del ejercicio N-1, la Entidad ha comenzado en el ejercicio N su proceso de amortización y, paralelamente, a reconocer de forma lineal a lo largo de la vida útil de las inversiones los fondos recibidos para su financiación.

15.1.2. Ingresos tributarios y urbanísticos

- Los ingresos tributarios y urbanísticos obtenidos en el ejercicio N y N-1 han sido:

Concepto	Ejercicio N	Ejercicio N-1
• ...		
• ...		
Impuestos	_____	_____
• ...		
• ...		
Tasas	_____	_____
• ...		
• ...		
Contribuciones especiales	_____	_____
• ...		
• ...		
Ingresos urbanísticos	_____	_____
Total Ingresos tributarios y urbanísticos	_____	_____

- Explicaciones adicionales sobre las partidas u operaciones que, siendo de importe relevante, tengan alguna particularidad o singularidad que se considere oportuno incorporar.
- Comentar los motivos de las principales variaciones.

15.1.3. Ventas y prestaciones de servicios

- Los ingresos obtenidos por ventas y prestaciones de servicios se detallan a continuación, clasificados en función de los bienes y/o servicios comercializados:

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
• Publicaciones		
• ...		
Ventas	_____	_____
• Alquiler de espacios	_____	_____
• ...	_____	_____
Prestaciones de servicios	_____	_____
• ...	_____	_____
Ingresos por activos construidos o adquiridos para otros entes	_____	_____
Total Ventas y prestaciones de servicios		

- Cuando el importe o la singularidad o especial significación de algún ingreso así lo aconseje, se dará información adicional sobre este.
- Comentar los motivos de las principales variaciones.

15.1.4. Otros ingresos

Se informará sobre estos si el importe así lo aconseja: composición del saldo por concepto y, en caso de que se dé, explicaciones adicionales sobre las principales partidas. Hay que tener presente que el carácter extraordinario de su naturaleza (es decir, aquellos que no se obtienen normalmente) aconseja informar sobre estos importes aunque su relevancia no alcance los mínimos exigidos en el resto de áreas para informar, sin perjuicio de establecer una materialidad por debajo de la cual no sería necesario informar, en ningún caso.

15.1.5. Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los ingresos de la entidad.

En particular, las entidades que construyan o adquieran activos para otros entes públicos informarán de los ingresos asociados al contrato o acuerdo de construcción o adquisición, cuyo importe sea significativo, indicando al menos su importe y características, así como el cumplimiento o incumplimiento de las condiciones impuestas para su obtención.

15.2. Gastos.

15.2.1. Transferencias y subvenciones concedidas

- El detalle de las transferencias y subvenciones concedidas en el ejercicio se facilita a continuación:

Como establece la Instrucción, deberá informarse del importe y las características de las transferencias y subvenciones concedidas, cuyo importe sea significativo. Además se facilitará la siguiente información:

- a) Normativa de acuerdo con la que se han efectuado o concedido.
- b) Importe de las obligaciones reconocidas durante el ejercicio.
- c) Datos identificativos de la entidad receptora.

Se añadirá la siguiente información con respecto a las subvenciones concedidas:

- d) Finalidad.
- e) Reintegros que se hubieran producido durante el ejercicio por incumplimiento de condiciones o requisitos, con especificación de su causa.

15.2.2. Gastos de personal

- Los gastos de personal del ejercicio se detallan a continuación:

	Ejercicio N	Ejercicio N-1
• Sueldos y salarios		
• Indemnizaciones		
Sueldos, salarios y asimilados		
• Cotizaciones sociales del empleador		
• Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones		
• Otros gastos sociales (1)		
• Prestaciones sociales (2)		
• Variación de la Provisión premios años de servicio (3)		
Cargas sociales		
GASTOS DE PERSONAL		

(1) Beneficios sociales. Por ejemplo, ayudas para actividades formativas, compensaciones por transporte del personal, etc.

(2) Por ejemplo, pensiones de jubilación a favor del funcionario o familiares

(3) Independientemente de la cuenta que las recoja contablemente (640, 644 o 645), es relevante aislar su importe dada la importancia de la variación de la masa salarial interanual.

(Habría que señalar los principales elementos por los que se determina el gasto de personal de la Entidad)

El personal se rige por las condiciones establecidas en el Acuerdo de condiciones laborales de fecha ...

En el ejercicio 2010 la Entidad ha adoptado las medidas extraordinarias para la reducción del déficit público incluidas en el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, entre las que se establece un recorte retributivo del personal del 5 %, en términos anuales, respecto a las vigentes a 31 de mayo de 2010. Este ha supuesto una reducción del gasto de X euros.

En el ejercicio 2012, de acuerdo con el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, los trabajadores de la Entidad no han cobrado la paga extraordinaria de diciembre. El importe retenido por este concepto ha ascendido a X euros.

- *El número medio de trabajadores en el ejercicio N y N-1 y a 31 de diciembre se ha detallado en la nota 1.7 de esta memoria.*

La evolución de la plantilla de personal de los últimos ejercicios ha estado marcada por las medidas de contención del gasto y limitación de la contratación de personal establecidas en la normativa...

15.2.3. Otros gastos de gestión ordinaria

Se informará sobre aquellos epígrafes en que el importe así lo aconseje: composición del saldo por concepto y, en caso de que se dé, explicaciones adicionales sobre las principales partidas y variaciones. Hay que tener presente que el carácter extraordinario de su naturaleza (es decir, aquellos que no se obtienen normalmente) aconseja informar sobre estos importes aunque su relevancia no alcance los mínimos exigidos en el resto de áreas para informar. Obviamente, hay que establecer una materialidad por debajo de la cual no sería necesario informar.

15.2.4 *Cualquier circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los gastos de la entidad (que no hayan sido incluidas en los puntos anteriores).*

16. PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

16.1. El detalle del movimiento de las provisiones reconocidas en el pasivo del balance, tanto a corto como a largo plazo, durante el ejercicio ha sido el siguiente:

Epígrafe	Saldo a 1.01.N		(+ Dotaciones		(+ Aumentos por actualizaciones *		(-) Disminuciones		Saldo a 31.12.N	
	Largo plazo	Corto plazo	Largo plazo	Corto plazo	Largo plazo	Corto plazo	Largo plazo	Corto plazo	Largo plazo	Corto plazo
Provisión A										
Provisión B										
...										
Resto de provisiones										
TOTAL										

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

* Aumento de las provisiones objeto de actualización al tipo de descuento como consecuencia del paso del tiempo y, en su caso, por el cambio en el tipo de descuento.

Provisión A

Detalle sobre la naturaleza de la obligación asumida, el calendario previsto para hacer frente a la obligación, estimaciones y procedimientos de cálculo para la valo-

ración de los correspondientes importes, las incertidumbres asociadas a estas estimaciones y, en su caso, los importes de cualquier derecho de reembolso, así como las cantidades que hayan sido ya reconocidas en el balance por estos derechos.

Provisión B

Ídem anterior.

...

Una de las provisiones de que deberá informarse será por retribuciones a largo plazo al personal. Tendríamos dos opciones:

- Ampliamos la información adjuntada en el apartado b) de la nota 4.12.
- Hacemos una introducción sintética del concepto provisionado y remitimos al apartado b) de la nota 4.12)

16.2. Los pasivos que tienen la consideración de contingentes para la entidad se relacionan a continuación:

Pasivo contingente U

Breve descripción de su naturaleza. Evolución previsible, así como los factores de los que depende la misma. Adicionalmente, en caso de que derive de una provisión que no haya sido posible registrar en el balance debido a una falta de valoración fiable, se explicarán los motivos por los que no se ha podido hacer esta.

Pasivo contingente V

Ídem anterior.

(Información sobre las entidades del grupo y/o que se encuentran adscritas a la Entidad y se encuentran en situación de desequilibrio, ya que pueden generar un pasivo en el Ente).

16.3. Los activos que tienen la consideración de contingentes para la entidad se relacionan a continuación:

Activo contingente X

Breve descripción de su naturaleza. Evolución previsible, así como los factores de los que depende esta.

Activo contingente Y

Ídem anterior.

17. INFORMACIÓN SOBRE EL MEDIO AMBIENTE

17.1. Las obligaciones reconocidas en el ejercicio con cargo a cada grupo de programas de la política de gasto 17 de Medio Ambiente han sido:

170. Administración general del medio ambiente	
171. Parques y jardines	
172. Protección y mejora del medio ambiente	
179. Otras actuaciones relacionadas con el medio ambiente	
TOTAL	

NOTA: presentación propuesta de información obligatoria.

17.2. El importe de los beneficios fiscales por razones medioambientales que afectan a los tributos propios ha sido de X euros en el ejercicio.

18. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

(Descripción detallada de los activos en estado de venta de importe significativo. No especifica qué información debe incluirse, excepto el importe de cada uno de los descritos).

19. PRESENTACIÓN POR ACTIVIDADES DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO-PATRIMONIAL

(Es opcional)

20. OPERACIONES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS

En relación con las operaciones de administración de recursos que contablemente deban ser registradas a través de cuentas del subgrupo 45, Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos, se dará la información que se indica en los cuadros siguientes solo en el caso previsto en la norma e) de elaboración de la memoria.

“e) Con carácter general, en relación con la nota 20, ‘Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos’, las entidades contables que administren recursos por cuenta de otros entes públicos sólo vendrán obligadas a cumplimentar la información relativa a ‘1. Obligaciones derivadas de la gestión’; así como la información relativa a ‘2. Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo’ en el caso de que efectúen entregas a cuenta a las entidades titulares.

Además, vendrán obligadas a cumplimentar la información relativa a ‘3. Desarrollo de la gestión’ cuando no hubieran suministrado a las entidades

titulares de los recursos la información necesaria para que éstas hubiesen incorporado a su presupuesto todas las operaciones derivadas de la gestión realizada”.

20.1. Obligaciones derivadas de la gestión.

(para cada entidad titular y para cada uno de los conceptos representativos de los recursos gestionados)

Entidad titular	Concepto		Pendiente de pago a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Recaudación líquida	Reintegros	Total a pagar	Pagos realizados	Pendiente de pago a 31 de diciembre
	NIF	Denominación								Código	Descripción
Total entidad titular									
Total entidad titular									
Total									

NOTA: tabla obligatoria

20.2. Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo.

Entidad titular		Cargo			Pago			Saldo a 31 de diciembre	
NIF	Denominación	Saldo inicial deudor	Pagos	Total cargo	Saldo inicial acreedor	Cobros	Total pago	Deudor	Acreedor
Total									

NOTA: tabla obligatoria.

20.3. Desarrollo de la gestión.

a) Resumen

Concepto		Derechos pendientes de cobro a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Derechos reconocidos	Derechos anulados	Derechos cancelados	Recaudación neta	Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre
Código	Descripción							
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

b) Derechos anulados

Concepto		Anulación de liquidaciones	Devolución de ingresos	Total derechos anulados
Código	Descripción			
Total				

NOTA: tabla obligatoria.

c) Derechos cancelados

Concepto		Cobros en especie	Insolvencias	Prescripciones	Otras causas	Total derechos cancelados
Código	Descripción					
Total						

NOTA: tabla obligatoria.

d) Devoluciones de ingresos

Concepto		Pendientes de pago a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial y anulaciones	Reconocidas en el ejercicio	Total devoluciones reconocidas	Prescripciones	Pagadas en el ejercicio	Pendientes de pago a 31 de diciembre
Código	Descripción							
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

21. OPERACIONES NO PRESUPUESTARIAS DE TESORERÍA

A continuación se informa sobre las operaciones no presupuestarias de tesorería que comprenden aquellas operaciones realizadas durante el ejercicio que han dado lugar al nacimiento o extinción de:

- Deudores y acreedores que, de acuerdo con la normativa vigente para la entidad, no se vayan a imputar a su presupuesto, ni en el momento de su nacimiento ni en el de su vencimiento.
- Partidas representativas de cobros y pagos pendientes de aplicación definitiva, tanto por operaciones presupuestarias como no presupuestarias.

21.1. Estado de deudores no presupuestarios.

Cuenta	Concepto		Saldo a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Cargos realizados en el ejercicio	Total deudores	Abonos realizados en el ejercicio	Deudores pendientes de cobro a 31 de diciembre
	Código	Descripción						
Total cuenta								
Total cuenta								
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

21.2. Estado de acreedores no presupuestarios.

Cuenta	Concepto		Saldo a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Abonos realizados en el ejercicio	Total acreedores	Cargos realizados en el ejercicio	Acreedores pendientes de pago a 31 de diciembre
	Código	Descripción						
Total cuenta								
Total cuenta								
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

21.3. Estado de partidas pendientes de aplicación.

a) Cobros pendientes de aplicación

Cuenta	Concepto		Cobros pendientes de aplicación a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Cobros realizados en el ejercicio	Total cobros pendientes de aplicación	Cobros aplicados en el ejercicio	Cobros pendientes de aplicación a 31 de diciembre
	Código	Descripción						
Total cuenta								
Total cuenta								
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

b) Pagos pendientes de aplicación

Cuenta	Concepto		Pagos pendientes de aplicación a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Pagos realizados en el ejercicio	Total pagos pendientes de aplicación	Pagos aplicados en el ejercicio	Pagos pendientes de aplicación a 31 de diciembre
	Código	Descripción						
Total cuenta								
Total cuenta								
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

22. CONTRATACIÓN ADMINISTRATIVA. PROCEDIMIENTOS DE ADJUDICACIÓN

A continuación se detallan los importes agregados de las contrataciones administrativas realizadas en el ejercicio en función de su procedimiento de adjudicación. El epígrafe de “Otros” incluye todos aquellos contratos que...

Tipo de contrato	Procedimiento abierto			Procedimiento restringido			Procedimiento negociado			Diálogo competitivo	Adjudicación directa	Total
	Procedimiento negociado	Único criterio	Total	Multiplic. criterios	Único criterio	Total	Con publicidad	Sin publicidad	Total			
• De obras												
• De suministro												
• Patrimoniales												
• De gestión de servicios públicos												
• De servicios												
• De concesión de obra pública												
• De colaboración entre el sector público y el sector privado												
• De carácter administrativo especial												
• Otros												
Total												

NOTA: tabla obligatoria.

Dado que la Instrucción no define qué debe incluirse dentro de “Otros”, será imprescindible que sea la Entidad la que describa lo que ha incluido bajo este concepto.

23. VALORES RECIBIDOS EN DEPÓSITO

El detalle de los conceptos mediante los cuales se registran contablemente los valores recibidos en depósito, entre los que se incluyen los avales y los seguros de caución recibidos, es el siguiente:

Concepto		Saldo a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Depósitos recibidos en el ejercicio	Total devoluciones reconocidas	Total depósitos recibidos	Depósitos cancelados	Depósitos pendientes de devolución a 31 de diciembre
Código	Descripción							
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

24. INFORMACIÓN PRESUPUESTARIA

24.1. Ejercicio corriente.

- 1) Presupuesto de gastos
 - a) Modificaciones de crédito

Cuadro de la Instrucción de 2004

- a) Remanentes de crédito

Cuadro de la Instrucción de 2004 + Columna de totales

Se elimina el apartado a.3) de ejecución de proyectos de gasto, que pasa a la nota 24.4

Hay que tener presente que en aquellas tablas que no varían la estructura y la información a incluir, el concepto de “**partida presupuestaria**” cambia al de “**aplicación presupuestaria**”.

c) Acreedores por operaciones pendientes de aplicar al Presupuesto. La siguiente tabla informa de cada gasto efectuado:

Descripción del gasto		Aplicación presupuestaria	Importe pendiente de aplicar a presupuesto				Importe pagado a 31 de diciembre	Observaciones
Código	Denominación		A 1 de enero	Abonos	Cargos	A 31 de diciembre		
Total								

NOTA: tabla obligatoria.

(En “Observaciones” se indicará si en el momento de elaboración de la cuenta ya se ha realizado la aplicación al presupuesto del ejercicio y se explicará la causa en caso de que el importe pendiente de aplicar a 1 de enero no coincida con el pendiente de aplicar a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior).

2) Presupuesto de ingresos

a) Proceso de gestión

Cuadro de la Instrucción de 2004

b) Devoluciones de ingresos

Cuadro de la Instrucción de 2004

c) Compromisos de ingreso

Cuadro de la Instrucción de 2004

24.2. Ejercicios cerrados.

1) Presupuesto de gastos. Obligaciones de presupuestos cerrados.

Cuadro de la Instrucción de 2004

2) Derechos a cobrar de presupuestos cerrados

a) Derechos pendientes de cobro totales

Aplicación presupuestaria	Descripción	Derechos pendientes de cobro a 1 de enero	Modificaciones saldo inicial	Derechos anulados	Derechos cancelados	Recaudación	Derechos pendientes de cobro a 31 de diciembre
Total							

NOTA: tabla obligatoria.

b) Derechos anulados

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

NOTA: tabla obligatoria.

c) Derechos cancelados

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

NOTA: tabla obligatoria.

3) Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores.

	Total variación de derechos	Total variación de obligaciones	Variación de resultados presupuestarios de ejercicios anteriores
a) Operaciones corrientes b) Operaciones de capital			
1. TOTAL VARIACIÓN OPERACIONES NO FINANCIERAS (a+b)			
c) Activos financieros d) Pasivos financieros			
2. TOTAL VARIACIÓN OPERACIONES FINANCIERAS (c+d)			
TOTAL (1+2)			

NOTA: tabla obligatoria.

24.3. Ejercicios posteriores.

- 1) Compromisos de gasto con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

Cuadro de la Instrucción de 2004

- 2) Compromisos de ingreso con cargo a presupuestos de ejercicios posteriores.

Cuadro de la Instrucción de 2004

24.4. Ejecución de proyectos de gasto.

En las siguientes tablas se presenta información individualizada de los proyectos de gasto que se encontraban en ejecución el 1 de enero o que se han iniciado en el transcurso del ejercicio. En la columna “Financiación afectada” se indica si el proyecto cuenta con recursos afectados a su financiación.

1. RESUMEN DE EJECUCIÓN										
Código proyecto	Denominación	Año de inicio	Duración	Gasto previsto	Gasto comprometido	Obligaciones reconocidas			Gasto pendiente de realizar	Financiación afectada
						A 1 de enero	En el ejercicio	Total		
Total										

2. ANUALIDADES PENDIENTES					
Código proyecto	Denominación	Gasto pendiente de realizar			
		(Año)	(Año)	(Año)	Años sucesivos
	Total				

NOTA: tablas obligatorias.

24.5. Gastos con financiación afectada.

En el siguiente cuadro se informa para cada gasto con financiación afectada de las desviaciones de financiación por agente, tanto del ejercicio como acumuladas.

Código de gasto	Descripción	Agente financiador		Coeficiente de financiación	Desviaciones del ejercicio		Desviaciones acumuladas	
		Tercero	Aplicación presupuestaria		Positivas	Negativas	Positivas	Negativas
	Total							

NOTA: tabla obligatoria.

24.6. Remanente de tesorería.

Núm. de cuentas	Componentes	20XX		20XX-1	
57, 556	1. (+) Fondos líquidos		.....		.....
430	2. (+) Derechos pendientes de cobro (+) del Presupuesto corriente	.....	.....	.....	.....
431	(+) de Presupuestos cerrados	.....		.....
257, 258, 270, 275, 440, 442, 449, 456, 470, 471, 472, 537, 538, 550, 565, 566	(+) de operaciones no presupuestarias	.....		.....
400	3. (-) Obligaciones pendientes de pago (+) del Presupuesto corriente	.....	.....	.....	.....
401	(+) de Presupuestos cerrados	.....		.....
165, 166, 180, 185, 410, 414, 419, 453, 456, 475, 476, 477, 502, 515, 516, 521, 550, 560, 561	(+) de operaciones no presupuestarias	.....		.....
554, 559	4. (+) Partidas pendientes de aplicación (-) cobros realizados pendientes de aplicación definitiva	.....	.....	.....	.....
555, 5581, 5585	(+) pagos realizados pendientes e aplicación definitiva	.....		.....
	I. Remanente de tesorería total (1 + 2 - 3 + 4)		.....		.....
2961, 2962, 2981, 2982, 4900, 4901, 4902, 4903, 5961, 5962, 5981, 5982	II. Saldos de cobro dudoso		.....		.....
	III. Exceso de financiación afectada		.....		.....
	IV. Remanente de tesorería para gastos generales (I-II-III)		.....		.....

NOTA: tabla obligatoria.

Dada la multitud de elementos que afectan en la actualidad la “real” disponibilidad del Remanente para gastos generales, se hace del todo necesario incorporar información adicional a su cálculo.

En relación con los Saldos de dudoso cobro, en la nota 4 de esta memoria se describen el método de estimación y los criterios establecidos por la Entidad para la determinación de su cuantía, y en el apartado d) la nota 10.1, los importes obtenidos por aplicación de estos criterios.

Respecto al Remanente de tesorería para gastos generales, hay que hacer las siguientes matizaciones, dado que existen algunas partidas que pueden aumentar o reducir su cifra, o incrementar o reducir su disponibilidad. Concretamente, estas son:

- *(Saldos pendientes de cobrar de Administraciones Públicas que, a pesar de no estar provisionados, suponen una limitación a la disposición del Remanente por no tener una fecha cierta de cobro).*
- *(Dudas sobre la resolución favorable de una subvención registrada como pendiente de cobro).*
- *(Otras).*

25. INDICADORES FINANCIEROS, PATRIMONIALES Y PRESUPUESTARIOS

(RELACIÓN DE LOS INDICADOS EN LA INSTRUCCIÓN).

26. INFORMACIÓN SOBRE EL COSTE DE LAS ACTIVIDADES

(PRÓRROGA EN SU APLICACIÓN HASTA LAS CCAA 2017).

Téngase presente lo dispuesto en el apartado f) sobre las normas de elaboración de la memoria:

f) La información contenida en las notas 26. “Información sobre el coste de las actividades” y 27. “Indicadores de gestión” se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior.

Para la confección de la información a que se refieren las citadas notas se tendrán en cuenta los criterios establecidos en los documentos “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE 2004) y “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público” (IGAE 2007), publicados en el portal de la Administración Presupuestaria en internet (www.pap.minhap.gob.es, apartado Intervención General de la Administración del Estado), así como en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

27. INDICADORES DE GESTIÓN

(PRÓRROGA EN SU APLICACIÓN HASTA LAS CCAA 2017).

Téngase presente lo dispuesto en el apartado f) mencionado sobre las normas de elaboración de la memoria.

28. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE

Se 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.

Por ejemplo, resolución de un litigio judicial que obliga a la entidad, aparición de importantes desperfectos sobre el estado de alguno de los inmuebles donde desarrolla su actividad la Entidad, declaración de quiebra o de insolvencia de algún deudor de importe relevante, intervención por las autoridades de la entidad financiera donde se tienen depositados unos fondos importantes (> 100 mil euros), etc.

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

Por ejemplo, conflicto en el consejo de gobierno que desemboca a inicios de N + 1 en dimisiones, aprobación de un proyecto de ley presentado en N que afecta sustancialmente a algún aspecto de la actividad de la entidad, etc.

- 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, podrían afectar a la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales.

Por ejemplo, anuncio de la finalización de una de las actividades que realiza la Entidad, destrucción de un inmueble de la Entidad por un incendio, aviso de las autoridades de modificaciones significativas de la normativa que afectan

sustancialmente a algún aspecto de la actividad de la Entidad, variación significativa del coste del endeudamiento de la Entidad, etc.

29. ASPECTOS DERIVADOS DE LA TRANSICIÓN A LA NUEVA NORMATIVA CONTABLE

Como se establece en la disposición transitoria segunda de la Orden HAP / 1781/2013, de 20 de septiembre, de aprobación de la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, en las cuentas anuales de este ejercicio no figuran las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores en todos aquellos estados que deben incluir información comparativa.

A efectos de clarificar el proceso de transición de la contabilidad del ejercicio 2014 a la del ejercicio 2015 se incorpora esta nota adicional con la información que a continuación se detalla.

Estado de conciliación entre los saldos de apertura del ejercicio 2015 y los de cierre del ejercicio 2014

[...]

Balance, cuenta del resultado económico-patrimonial y Remanente de Tesorería del ejercicio 2014

[...]

Ajustes contables realizados para dar cumplimiento a lo establecido en la disposición mencionada

Una descripción de los ajustes contables que se produzcan en cumplimiento de lo previsto en la disposición transitoria primera que anteriormente se ha comentado, con el objeto de clarificar los motivos que hayan llevado a su realización, indicando para cada uno de ellos:

- Identificación del asiento.
- Motivo de su realización.
- Criterios contables aplicados para el ejercicio contable 2015 y diferencias con los que se aplicaron en el ejercicio anterior.
- Cuantificación del impacto que produce en el patrimonio neto de la entidad el cambio de criterios contables.

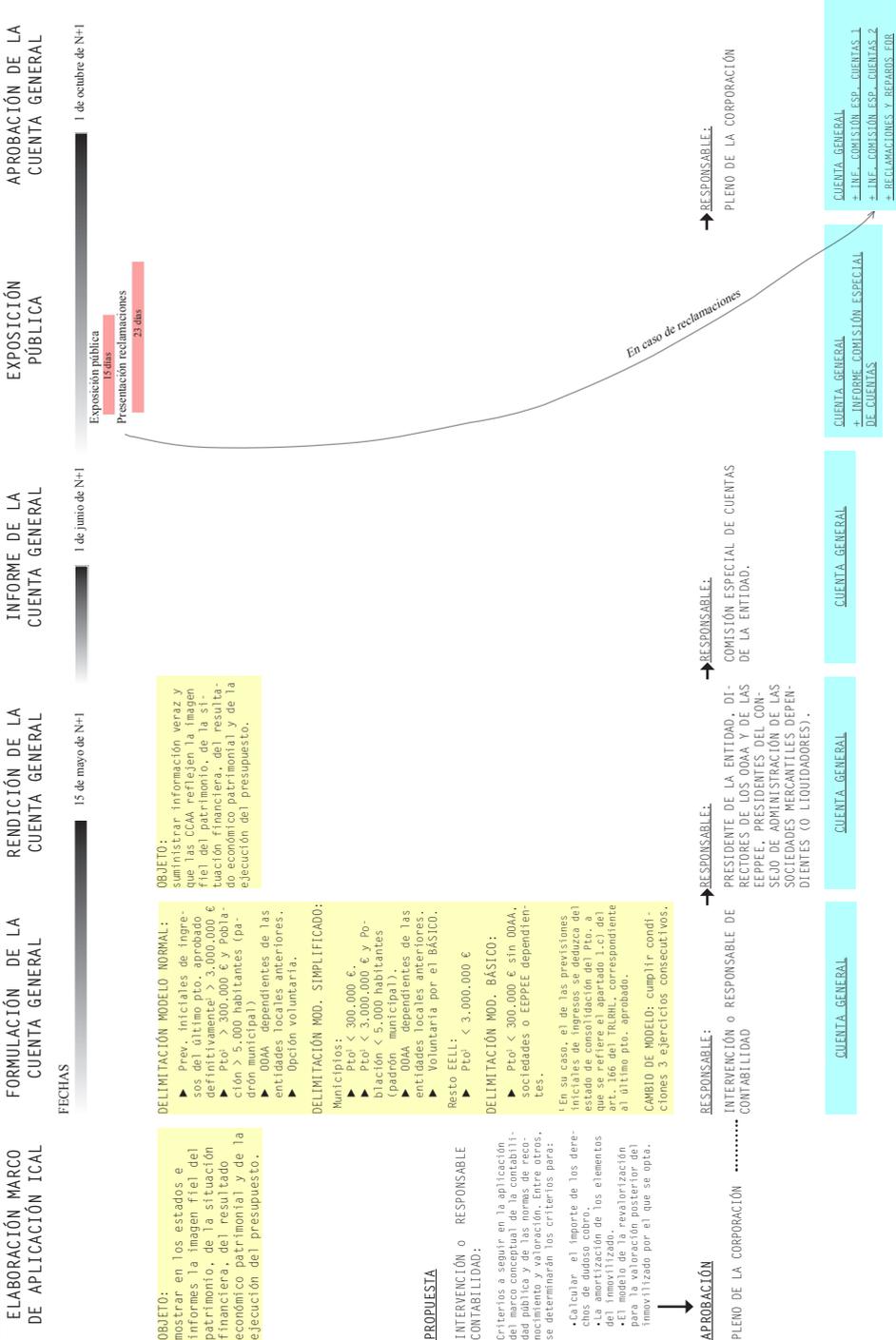
- Cualquier otra circunstancia que se considere relevante para clarificar la realización del asiento.

Finalmente, como ya se ha comentado, téngase presente que en la elaboración de las cuentas anuales de 2015 no se reflejarán en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa, las cifras relativas al ejercicio 2014 o a ejercicios anteriores.

APÉNDICE I

Esquema del proceso de formulación, rendición y aprobación

Formulación - Rendición - Aprobación



APÉNDICE II

Normas de especial relevancia en la formulación de las cuentas anuales

NORMAS PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES DE ESPECIAL RELEVANCIA

FORMULACIÓN DEL BALANCE (más relevantes)

- I. Distinguirá entre partidas corrientes y no corrientes según criterios IMNCL.
- II. Las correcciones valorativas por deterioro y las amortizaciones acumuladas reducirán la partida del activo en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.
- III. La partida 4, “Bienes del patrimonio histórico”, del epígrafe A.II, “Inmovilizado material” del activo, incluirá todos los bienes que participen de esta naturaleza con independencia de que estén siendo utilizados o no por la entidad.

- IV. “Deudores por operaciones de gestión” incluirá todos los deudores de carácter presupuestario excepto los de naturaleza financiera del capítulo 5, los del capítulo 6 y los de los capítulos 8 y 9. También se incluirán los deudores de carácter no presupuestario que a su vencimiento se conviertan en deudores presupuestarios incluidos en esta partida.

En todo caso, los deudores presupuestarios y no presupuestarios derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades se incluirán en esta partida.

- V. Dentro de la partida 2, “Otras cuentas a cobrar”, se incluirán los deudores presupuestarios derivados del capítulo 9 “Pasivos financieros” y los deudores de carácter no presupuestario que no deban figurar en otras partidas del balance.

- VI. Los epígrafes “Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas” e “Inversiones financieras a corto plazo”, del activo, incluirán los activos financieros derivados del capítulo 8, los derivados de ingresos de naturaleza financiera del capítulo 5 y los derivados del capítulo 6 (cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades). También se incluirán en estos epígrafes aquellos activos financieros similares a los citados que se encuentren clasificados en cuentas de deudores no presupuestarios de tesorería.

- VII. Los epígrafes “Deudas a corto plazo” y “Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a corto plazo” del pasivo incluirán los pasivos financieros derivados del capítulo 9, los derivados del capítulo 3 y los derivados del capítulo 6 (cuando no se refieran a activos construidos o adquiridos para otras entidades). También se incluirán aquellos pasivos financieros similares que se encuentren clasificados en cuentas de acreedores no presupuestarios de tesorería.

- VIII. “Acreedores por operaciones de gestión” del pasivo incluirá todos los acreedores de carácter presupuestario excepto los relativos al capítulo 3, al capítulo 6 y a los capítulos 8 y 9. También se incluirán los acreedores de carácter no presupuestario que a su vencimiento se conviertan en acreedores presupuestarios incluidos en esta partida.

En todo caso, los acreedores presupuestarios y no presupuestarios derivados de activos construidos o adquiridos para otras entidades se incluirán en esta partida.

- IX. “Otras cuentas a pagar” del pasivo incluirán los acreedores presupuestarios derivados del capítulo 8 además de los acreedores de carácter no presupuestario que no deban figurar en otras partidas del balance.
- X. Cuando no se pueda expresar en la columna relativa al ejercicio anterior una corrección de un error material o un cambio de criterio, en su caso se deberá informar en la memoria.

FORMULACIÓN DE LA CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL (más relevantes)

Esta cuenta está formada por los ingresos y los gastos del ejercicio, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de reconocimiento y valoración.

- I. Los ingresos y los gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza económica.
- II. Los ingresos tributarios y urbanísticos, las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de gestión ordinaria se reflejarán por su importe neto.
- III. Las transferencias y subvenciones recibidas se reflejarán en:
 - a) “Transferencias y subvenciones recibidas. Del ejercicio”: las recibidas para financiar gastos del ejercicio, o para la cancelación de pasivos que no supongan una financiación específica de un elemento patrimonial.
 - b) “Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero”: las recibidas para financiar

activos no corrientes de carácter amortizable (materiales, intangibles, inversiones inmobiliarias y patrimonio público del suelo), para la cancelación de un pasivo que suponga una financiación específica de un elemento patrimonial de los anteriores, y para financiar activos no corrientes y no amortizables que exijan realizar determinadas aplicaciones.

- c) “Transferencias y subvenciones recibidas. Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras”: las recibidas para financiar activos corrientes distintos de los construidos o adquiridos para otras entidades o gastos corrientes de ejecución plurianual.
 - d) “Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero”: cuando los activos a que se refiere el apartado b) anterior se enajenen o den de baja, las subvenciones recibidas para su financiación pendientes de imputación a resultados. También, las recibidas para financiar activos no corrientes y no amortizables y activos en estado de venta.
 - e) “Subvenciones para la financiación de operaciones financieras”: cuando la subvención financie un gasto o un activo de naturaleza financiera.
- IV. Cuando la entidad realice contratos o acuerdos de construcción o adquisición de activos para otras entidades, y no pueda (de acuerdo con la Norma de registro y valoración 12) utilizarse el grado de realización para la valoración de los ingresos derivados de estas inversiones, la varia-

ción de existencias de las mismas se incluirá en la partida “Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación y deterioro de valor”.

- V. “Otras partidas no ordinarias” incluirá los resultados originados fuera de la actividad normal de la entidad así como de su control, informando de ello en la memoria. Por ejemplo, multas o sanciones soportadas.
- VI. “Deterioro de valor, bajas y enajenaciones de activos y pasivos financieros” incluirá el deterioro de los derechos a cobrar incluidos en el epígrafe “Deudores y otras cuentas a cobrar”.
- VII. La línea “+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior” recogerá los ajustes derivados de un error material o un cambio de criterio en el resultado del ejercicio anterior que no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, y solo admitirá importe (positivo o negativo) en la columna correspondiente al ejercicio anterior al de referencia de las cuentas.
- VIII. El importe de las cuentas con saldo acreedor (ingresos) figurará con signo positivo, y el de las cuentas con saldo deudor (gastos) con signo negativo.

FORMULACIÓN DEL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO (más relevantes)

Tendrá la estructura que figura en los modelos de cuentas anuales.

A efectos de dar información en la memoria sobre las partidas de estos estados, cuando sea significativa, se considerarán los importes brutos incluidos en cada partida, en lugar del importe neto de la mis-

ma, en el caso de partidas en las que se integren importes de distinto signo.

- I. El “estado de ingresos y gastos reconocidos” desarrolla el epígrafe D.1 del “Estado total de cambios en el patrimonio neto”.

En la columna del ejercicio anterior figurarán los importes ajustados, en su caso, por los ajustes por cambios de criterio y correcciones de errores.

Las partidas de gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto figurarán con signo negativo.

La partida II.4 “Subvenciones recibidas” podrá tener signo positivo o negativo, al recoger las imputadas a patrimonio neto y las devoluciones de las mismas cuando aún no han sido imputadas totalmente al resultado.

“Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta” figurarán por su importe neto con signo negativo si las transferencias de ingresos superan a las transferencias de gastos y, en caso contrario, con signo positivo.

- II. En el “Estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias”, la información de las operaciones patrimoniales es un desarrollo del epígrafe D.2 del “Estado total de cambios en el patrimonio neto”.

En la columna del ejercicio anterior figurarán los importes ajustados.

“Aportación patrimonial dineraria” y “aportación de bienes y derechos” incluirán las aportaciones recibidas de la entidad o entidades propietarias ya sea como aportación patrimonial inicial directa o como posteriores

ampliaciones como consecuencia de asunción de nuevas competencias por la entidad contable.

“Asunción y condonación de pasivos financieros” incluirá las aportaciones efectuadas por la entidad o entidades propietarias mediante la asunción o condonación de pasivos financieros.

“Devolución de bienes y derechos” incluirá las devoluciones de bienes y derechos, como por ejemplo, los adscritos.

FORMULACIÓN DEL ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO (más relevantes)

Informa sobre el origen y destino de los movimientos ocurridos en las partidas monetarias de activo representativas de efectivo y otros activos líquidos equivalentes, e indica la variación neta sufrida por las mismas en el ejercicio. No recoge los pagos por adquisición, ni cobros por amortización o vencimiento de activos financieros a los que se ha dado la consideración de activos líquidos equivalentes a efectivo. Tampoco los movimientos internos de tesorería.

- I. Flujos de efectivo de las actividades de gestión incluye los ocasionados por las transacciones que intervienen en la determinación del resultado de gestión ordinaria, los que no tengan que clasificarse en ninguna de las dos categorías siguientes, y los pagos/cobros de intereses y/o dividendos ocasionados por pasivos/activos financieros.
- II. Flujos de efectivo de las actividades de inversión incluye los pagos por la adquisición de inmovilizado no financiero y de inversiones financieras, a

corto y largo plazo, los cobros de su enajenación o de su amortización al vencimiento, los cobros derivados de la venta de activos en estado de venta y los pagos derivados del arrendamiento financiero.

- III. Los flujos de efectivo de las actividades de financiación comprenden los cobros procedentes de la adquisición por terceros de títulos valores emitidos por la entidad o de recursos concedidos por entidades financieras o terceros (préstamos u otros instrumentos de financiación) y los correspondientes a aportaciones al patrimonio. También los pagos por la amortización de los anteriores instrumentos y por el reparto de resultados a la entidad o entidades propietarias.
- IV. Los flujos de efectivo pendientes de clasificación recogen los cobros y pagos cuyo origen se desconoce en el momento de elaborar el estado. El saldo de la cuenta 558 figurará entre los pagos de esta agrupación cuando no sea posible su clasificación en una de las tres agrupaciones anteriores.
- V. Los cobros por reintegros de pagos previos, si se producen en distinto ejercicio, no se descontarán de los mismos, y se reflejarán como flujos de efectivo de las actividades de gestión. En caso contrario, se descontarán.
- VI. Los cobros y pagos por cuenta de otras entidades podrán mostrarse netos siempre que se refieran a operaciones no presupuestarias.
- VII. Los cobros y pagos procedentes de activos (no equivalentes a efectivo) y pasivos financieros, cuando ambos sean de rotación elevada (rotaciones en el año igual o superior a cuatro),

podrán mostrarse en términos netos. Cuando se presente esta información en términos netos, se dejará constancia de ello en la memoria.

- VIII. Los flujos de efectivo por cobros y pagos de importes correspondientes a impuestos indirectos repercutidos o soportados, que posteriormente deberán liquidarse con la hacienda pública, se clasificarán de igual forma que la operación que los origina.

Los flujos que saldan la liquidación con la hacienda pública se clasificarán como actividades de gestión.

- IX. En la correcta clasificación de los flujos para la realización de trabajos para formar el propio inmovilizado, se tendrá en cuenta su importancia relativa, pudiendo no realizarse aquella cuando el importe de los pagos sea escasamente significativo.

- X. Cuando existan transacciones no monetarias, no incluidas en el EFE, se presentará en la memoria toda la información significativa con respecto a las mismas. Por ejemplo, la adquisición de un activo mediante un arrendamiento financiero.

En caso de existir una operación de inversión que implique una contraprestación parte en efectivo y parte en otros elementos, se deberá informar sobre la parte no monetaria.

- XI. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por el alta o baja de un conjunto de activos y pasivos que conformen una entidad o línea de actividad de una organización se incluirá, en su caso, como una única partida denominada "Unidad de actividad" en las actividades de inversión, en el epígrafe de

cobros o en el de pagos según corresponda.

- XII. Respecto de los cobros y pagos pendientes de clasificar, se presentará su correcta clasificación en el ejercicio siguiente, formando parte de la información relativa al ejercicio precedente, excepto cuando los importes pendientes de clasificar en un caso u otro sean escasamente significativos.

FORMULACIÓN DEL ESTADO DE LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO (más relevantes)

Sin modificaciones respecto a la Instrucción de 2004.

FORMULACIÓN DE LA MEMORIA (más relevantes)

- I. El modelo de memoria recoge la información mínima a cumplimentar; sin embargo, cuando la información no sea significativa no se cumplimentarán las notas correspondientes, y se mantendrá, para las notas con contenido, la numeración prevista en el modelo de memoria de este Plan, y se incorporará en esta memoria una relación de las notas sin contenido.
- II. Deberá indicarse cualquier otra información que sea necesaria para permitir el conocimiento de la situación y actividad de la entidad en el ejercicio, facilitando la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la liquidación del presupuesto.

- III. Cuando en los apartados de la Memoria se incluyan cuadros será obligatorio cumplimentarlos.
- IV. La información contenida en la Memoria relativa al Estado de liquidación del Presupuesto se presentará con el mismo nivel de desagregación que este.
- V. Con carácter general, en relación con la nota 20. “Operaciones por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos”, solo se cumplimentará la información relativa a “1. Obligaciones derivadas de la gestión”, así como la información relativa a “2. Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo” en el caso de que efectúen entregas a cuenta a las entidades titulares.

Además, se cumplimentará la información relativa a “3. Desarrollo de la gestión” cuando no hubieran suministrado a las entidades titulares de los recursos la información necesaria para que estas hubieran incorporado a su presupuesto todas las operaciones derivadas de la gestión realizada.

- VI. La información contenida en las notas 26. “Información sobre el coste de las actividades” y 27. “Indicadores de gestión” se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a rellenarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior.

Para la confección de esta información se tendrán en cuenta los criterios establecidos en los documentos “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE 2004) y “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público” (IGAE 2007), publicados en el portal de la Administración Presupuestaria (www.pap.minhap.gob.es, apartado IGAE), así como en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 2013 (en adelante, la Instrucción) que intervienen en este documento. En color negro, comunes a los modelos Normal y Simplificado; en color azul, las que solo se prevén en el modelo Normal, y en color rojo las que solo se prevén en el modelo Simplificado.

DEL ACTIVO

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

200. Inversión en investigación.

201. Inversión en desarrollo.

203. Propiedad industrial e intelectual.

206. Aplicaciones informáticas.

207. Inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.

208. Anticipos para inmobilizaciones intangibles.

209. Otro inmobilizado intangible.

200. Inmobilizado intangible.

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

- 210. Terrenos y bienes naturales.
- 211. Construcciones.
- 212. Infraestructuras.
- 213. Bienes del patrimonio histórico.
- 214. Maquinaria y utillaje.
- 215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones.
- 216. Mobiliario.
- 217. Equipos para procesos de información.
- 218. Elementos de transporte.
- 219. Otro inmovilizado material.

22. INVERSIONES INMOBILIARIAS

- 220. Inversiones en terrenos.
- 221. Inversiones en construcciones.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES E INVERSIONES INMOBILIARIAS EN CURSO

- 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales.
 - 2300. Adaptación de terrenos y bienes naturales. Inmovilizado material.
- 231. Construcciones en curso.
 - 2310. Construcciones en curso. Inmovilizado material.
- 232. Infraestructuras en curso.
- 233. Bienes del patrimonio histórico en curso.
- 234. Maquinaria y utillaje en montaje.
- 235. Instalaciones técnicas y otras instalaciones en montaje.
- 237. Equipos para procesos de información en montaje.
- 238. Otro inmovilizado material en curso.
- 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.
 - 2390. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
- 230. Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos.
- 231. Inversiones inmobiliarias en curso y anticipos.

24. PATRIMONIO PÚBLICO DEL SUELO

- 240. Terrenos del Patrimonio público del suelo.
- 241. Construcciones del Patrimonio público del suelo.
- 243. Adaptación de terrenos del Patrimonio público del suelo.
- 244. Construcciones en curso del Patrimonio público del suelo.
- 248. Anticipos para bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

243. Patrimonio público del suelo en curso y anticipos.

249. Otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible.

281. Amortización acumulada del inmovilizado material.

282. Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias.

284. Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible.

291. Deterioro de valor del inmovilizado material.

292. Deterioro de valor de las inversiones inmobiliarias.

293. Deterioro de valor del Patrimonio público del suelo.

299. Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material.

DE RESULTADOS

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA Y GASTOS EXCEPCIONALES

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

673. Pérdidas procedentes del Patrimonio público del suelo.

674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado no financiero.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

680. Amortización del inmovilizado intangible.

681. Amortización del inmovilizado material.

682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

684. Amortización del Patrimonio público del suelo.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO

690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.

691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.

692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.

693. Pérdidas por deterioro del Patrimonio público del suelo.

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

- 77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA E INGRESOS EXCEPCIONALES
 - 770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible.
 - 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material.
 - 772. Beneficios procedentes de las inversiones inmobiliarias.
 - 773. Beneficios procedentes del Patrimonio público del suelo.
 - 774. Beneficios procedentes de activos en estado de venta.
 - 770. Beneficios procedentes del inmovilizado no financiero.
- 79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO
 - 790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible.
 - 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material.
 - 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias.
 - 793. Reversión del deterioro del Patrimonio público del suelo.
 - 795. Exceso de provisiones.
 - 796. Reversión del deterioro de participaciones.
 - 797. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda.
 - 798. Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras.
 - 799. Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material.

DEL PASIVO

- 101. Patrimonio recibido.
 - 1011. Aportación de bienes y derechos.
 - 1014. Devolución de bienes y derechos.
- 130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
- 130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero.
- 132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
- 136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

DE VARIACIONES PATRIMONIALES

- 820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable.
- 821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.
- 822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.
- 823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.
- 840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

- 920. Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable.
- 940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

2. Normas de registro y valoración

Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio. También serán calificados como activos los que sean necesarios para obtener los rendimientos económicos o el potencial de servicio de otros activos.

Los activos portadores de «potencial de servicio» son los que se poseen con una finalidad distinta de la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan estos activos y que benefician a la colectividad, es decir, su beneficio social o potencial de servicio.

Las normas y criterios que se desarrollan a continuación se encuentran contenidos en las siguientes normas de registro y valoración:

1. Inmovilizado material
2. Casos particulares del inmovilizado material
3. Patrimonio público del suelo
4. Inversiones inmobiliarias
5. Inmovilizado intangible

a. Conceptos

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

- a) posee la entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos,
- b) se espera que tengan una vida útil mayor de un año.

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

Son casos singulares del inmovilizado material:

1. **Infraestructuras:** Son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:
 - a. Son parte de un sistema o red.
 - b. Tienen una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.
2. **Bienes comunales:** Aquellos bienes en los que, pese a ser de dominio público, el aprovechamiento corresponde exclusivamente al común de los vecinos.
3. **Patrimonio histórico:** Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Estos bienes presentan, en general, unas determinadas características, incluyendo las siguientes:
 - a. Es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educativos e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.
 - b. Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición para venta.
 - c. Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, aunque sus condiciones físicas se deterioren.
 - d. Puede ser difícil estimar su vida útil, que en algunos casos puede ser de cientos de años.

El inmovilizado intangible se concreta en un conjunto de activos intangibles y derechos susceptibles de valoración económica de carácter no monetario y sin apariencia física que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos de la entidad. Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado intangible y, por lo tanto, considerarse gasto del ejercicio, los bienes y derechos cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

Los activos que integren el inmovilizado intangible deben cumplir el criterio de identificabilidad. Un bien puede considerarse como identificable cuando cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- Es separable y susceptible de ser enajenado, cedido, arrendado, intercambiado o entregado para su explotación.
- Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que estos derechos sean transferibles o separables de otros derechos u obligaciones.

Si un activo incluye elementos tangibles e intangibles, para su tratamiento como inmovilizado material o intangible, la entidad realizará el oportuno juicio para distribuir el importe que corresponda a cada tipo de elemento, salvo que el relativo a algún tipo de elemento sea poco significativo respecto del valor total del activo.

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

Las inversiones efectuadas sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento operativo (no aplicable en el caso de arrendamientos financieros, que no deben tratarse como intangibles) o cedidos en uso, por un período inferior a la vida económica, se deben contabilizar en una rúbrica del inmovilizado intangible, siempre que dichas inversiones no sean separables de los activos mencionados, y aumenten su capacidad o los rendimientos económicos futuros o el potencial de servicio. La amortización de estos elementos del inmovilizado intangible se hará en función de la vida útil de las inversiones efectuadas.

Gastos de investigación

Son gastos del ejercicio en que se efectúen. Sin embargo, se pueden activar como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan todas las condiciones siguientes:

- a. Que el inmovilizado intangible vaya a generar probables rendimientos económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el inmovilizado intangible o para el activo en sí, o bien, en caso de que tenga que ser utilizado internamente, la utilidad de este para la entidad.
- b. La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el inmovilizado intangible.

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

Entendemos que la redacción de un proyecto, cuando no se lleva a cabo de forma inmediata, en ningún caso puede considerarse un inmovilizado intangible, y debe tratarse como gasto del ejercicio.

El Patrimonio público del suelo son activos no corrientes materializados generalmente en bienes inmuebles afectados al destino de este patrimonio.

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

Asimismo, se considerarán inversiones inmobiliarias aquellos bienes patrimoniales distintos de los que forman el patrimonio público del suelo que no se clasifiquen a su entrada en el patrimonio de la entidad como inmovilizado material.

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

b. Normas de registro

Los activos deben reconocerse en el balance cuando se considere probable que la entidad obtenga, a partir de los mismos, rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

La primera de las dos condiciones supone que los riesgos y ventajas asociados al activo han sido traspasados a la entidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, o de un ingreso, o bien la disminución

de otro activo o de un gasto, o el incremento del patrimonio neto. Asimismo, se deberá reconocer cualquier disminución en los rendimientos económicos o el potencial de servicio esperados de los activos, ya sea motivada por su deterioro físico, por su desgaste a través del uso o por su obsolescencia.

c. Normas de valoración

i. Criterios de valoración

La nueva Instrucción de Contabilidad prevé distintos criterios de valoración para los activos que componen el inmovilizado no financiero:

- Coste de adquisición
- Coste de producción
- Valor razonable
- Valor en uso

Coste o precio de adquisición

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

Método de cálculo

(+) Precio de compra
 (+) Impuestos indirectos (y aranceles) no recuperables
 (-) Descuentos y rebajas
 (+) Costes directamente relacionados con la compra o puesta en marcha
 (+) Gastos de la propia organización

= PRECIO o COSTE DE ADQUISICIÓN

Forman parte del precio de adquisición los costes:

- De preparación del emplazamiento físico.
- Correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior relativos a la instalación
- Honorarios profesionales pagados a arquitectos, ingenieros o fedatarios públicos, así como las comisiones y remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios.
- El valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

COSTES DE DESMANTELAMIENTO Y RESTAURACIÓN DEL EMPLAZAMIENTO

- Se incorporarán al activo siempre que se dote una provisión para la estimación de los mismos.
- Dado que está previsto ejecutarlos en una fecha futura, se actualizan al tipo de descuento equivalente al de la deuda pública para un vencimiento análogo. Se imputan como gastos financieros.
- Serán objeto de revisión anual y, en caso de determinarse una nueva valoración, se recalcularán las amortizaciones a partir de este momento y, en su caso, se reconocerá su efecto en el resultado.

Para asignar costes de la misma organización al precio de adquisición deben ser:

- Directamente atribuibles a la adquisición o puesta en condiciones de servicio del elemento patrimonial.
- Medibles e imputados con fiabilidad, aplicándoles un criterio estricto de seguimiento y control.
- Estrictamente necesarios para la adquisición o puesta en condiciones de servicio, de modo que, si no se hubieran utilizado medios propios, habría sido imprescindible incurrir en un gasto externo a la entidad.

Cuando se **difiere** el pago de un elemento integrante del inmovilizado material, su precio de adquisición será el precio equivalente al contado.

Coste de producción

Definición Se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos, aplicando el criterio de identificación directa o, si no, el coste medio ponderado o FIFO, los otros costes directamente imputables a la fabricación o elaboración del bien y la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos relacionados con la fabricación o elaboración.

Método de cálculo

- (+) Precio de adquisición de materias primas y otros materiales
- (+) Costes directamente imputables
- (+) Parte razonable de costes indirectos

= COSTE DE PRODUCCIÓN

El proceso de distribución de los costes indirectos fijos a cada unidad producida se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios utilizados, o el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. En situación de capacidad ociosa no se incrementará, considerando costes de subempleo, mientras que en fase de alta producción anormal se minorará, no valorándose por sobrecoste.

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

En el caso de los costes indirectos variables, estos se imputarán, lógicamente, en función de su nivel de uso.

Se podrán incluir o **activar los gastos** financieros en los inmobilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, y se hayan devengado antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

Valor razonable

Definición Importe por el que puede ser adquirido un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan la operación en condiciones de independencia mutua.

Método de cálculo

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

- Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos.
- Podemos encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio.
- Los precios son conocidos y fácilmente accesibles para el público.
- Estos precios, además, reflejan transacciones de mercado reales y actuales y producidas con regularidad.

En aquellos elementos para los que no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración: transacciones recientes, activos comparables, descuento de flujos, etc. En todo caso, la técnica utilizada deberá maximizar el uso de datos observables, limitando consideraciones subjetivas y datos no contrastables.

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

Valor en uso

De los activos que incorporan rendimientos económicos

Valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad, y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgos. Cuando la

distribución de los flujos de efectivo esté sometida a incertidumbre, se considerará esta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo.

De los activos portadores de potencial de servicio

Es el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio. Se determina por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de este coste, para reflejar el uso ya efectuado del activo.

ii. Valoración inicial

La valoración inicial de los distintos elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material **debe hacerse al coste**. Este concepto incluye los distintos sistemas de valoración expuestos anteriormente. En concreto, se entiende como coste:

ACTIVOS		VALOR INICIAL
Activos adquiridos a terceros (onerosa)	→	Precio de adquisición
Activos producidos por la entidad	→	Coste de producción
Activos adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo	→	Valor razonable (NRV 18 de Transferencias y subvenciones)
Dotación inicial y aportaciones posteriores (nuevas competencias)	→	Valor razonable (NRV 18 de Transferencias y subvenciones)
Adquiridos mediante un contrato de arrendamiento financiero	→	NRV 6 de Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar
Aflorados en un inventario inicial	→	Precio de adquisición o coste de producción originales + importes posteriores susceptibles de activación; si no es posible, el Valor razonable
Recibidos en adscripción o cesión gratuita (por un período indefinido o similar a la vida económica del bien)	→	Valor razonable
Recibidos en virtud de contrato, convenio o acuerdo de construcción o adquisición	→	Valor razonable
Permuta	→	<ul style="list-style-type: none"> • Activos no similares • Activos similares (en función o en vida útil)

iii. Valoración posterior

Tratamiento general: Modelo de coste

Con posterioridad a su reconocimiento inicial como activo, todos los elementos del inmovilizado material **se valorarán al coste**, manteniendo su valoración inicial, incrementada, en su caso, por los **desembolsos posteriores**, y descontando la amortización acumulada practicada y la corrección valorativa acumulada por deterioro que hayan sufrido a lo largo de su vida útil.

Método de cálculo

$$\begin{array}{r}
 (+) \quad \text{Valor inicial} \\
 (+) \quad \text{Desembolsos posteriores} \\
 (-) \quad \text{Amortización acumulada} \\
 (-) \quad \text{Deterioro acumulado} \\
 \hline
 = \text{VALOR POSTERIOR (Coste)}
 \end{array}$$


DESEMBOLSOS (O INVERSIONES) POSTERIORES EN UN BIEN

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

- Modificación de un elemento para ampliar su vida útil o para incrementar su capacidad productiva.
- Puesta al día de componentes del elemento, para conseguir un incremento sustancial en la calidad de los productos o servicios ofrecidos.
- Adopción de procesos de producción nuevos que permitan una reducción sustancial en los costes de operación estimados previamente.

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

Los **componentes con sustitución regular** y con vidas útiles distintas se registrarán y se amortizarán de forma separada del activo que los incorpora.

Las **grandes reparaciones e inspecciones generales**: si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar, contabilizándose como una sustitución, dando de baja cualquier importe procedente de una gran reparación que pudiera permanecer en el valor contable del inmovilizado. Estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que transcurra hasta la siguiente gran reparación o inspección general.

Tratamiento especial: Modelo de revalorización

Cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable de un elemento del inmovilizado material sea poco significativo respecto de su valor real, se permite que el valor de los activos afectados por esta circunstancia se exprese por su **valor razonable**, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada practicada posteriormente y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales.

Método de cálculo

$$\begin{array}{r}
 (+) \quad \text{Valor razonable (momento revalorización)} \\
 (-) \quad \text{Amortización acumulada posterior} \\
 (-) \quad \text{Deterioro acumulado posterior} \\
 \hline
 = \text{VALOR POSTERIOR}
 \end{array}$$

Condiciones o requisitos para su aplicación

- Incrementos sustanciales en el precio que hagan que el valor contable sea poco significativo respecto del valor real.
- Mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo derivado del cálculo de plusvalías.
- Deben revalorizarse todos los activos de similar naturaleza y uso en las actividades.
- Las revalorizaciones deben hacerse con regularidad.

Registro contable

- Revalorización de un activo → Patrimonio neto
- Reversión de un activo deteriorado → Ingreso para la parte deteriorada y resto, si procede, a Patrimonio neto
- Deterioro de un activo revalorizado → Patrimonio neto y resto, si procede, a Gastos

iv. Amortización

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

$$\text{BASE AMORTIZABLE} = \text{VALOR CONTABLE} - \text{VALOR RESIDUAL}$$

Para determinar la vida útil de un bien se debe considerar:

- El uso que se estima hacer, en función de su capacidad o rendimiento físico.
- El deterioro natural esperado, que depende de factores operativos (por ejemplo, número de turnos de trabajo).
- La obsolescencia técnica debida a cambios y mejoras, o derivada de cambios en la demanda de los servicios.
- Los límites legales o restricciones similares al uso del activo, si existen.

Pueden utilizarse métodos de amortización lineal u otros; sin embargo, siempre podrán ser revisados la vida útil y el método de amortización, considerándose contablemente como un cambio de estimación si se produce.

Métodos de amortización

Los métodos permitidos, entre otros, son los siguientes, que deberán aplicarse de forma sistemática de un período a otro:

- Lineal
- Tasa constante sobre el valor contable
- Suma de unidades producidas

Los terrenos deben tratarse de forma diferenciada de la construcción existente en los mismos. Habitualmente no se amortizarán, pero en determinados casos donde se ha efectuado una inversión inicial de acondicionamiento o que requieren una inversión final de desmantelamiento/acondicionamiento (canteras, vertederos...) procederá la amortización de estos importes adicionales sobre el valor intrínseco del terreno.

v. Deterioro

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

A estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la entidad debe evaluar si existen indicios de que algún elemento del inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso deberá estimar su importe recuperable, y efectuar las correcciones valorativas que procedan.

Para evaluar si existe algún indicio de deterioro de los elementos del inmovilizado material portadores de rendimientos económicos futuros, la entidad contable debe tener en cuenta, entre otras, las siguientes circunstancias:

- Cambios significativos en el entorno tecnológico o legal en el que actúa la entidad acaecidos durante el ejercicio o que se espera que se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- Disminución significativa del valor de mercado del activo, si este existe y está disponible, y superior a la esperada por el paso del tiempo o el uso normal.
- Evidencia de obsolescencia o deterioro físico del activo.
- Cambios significativos en cuanto a la forma de utilización del activo acaecidos durante el ejercicio o que se espera que se produzcan a corto plazo y que tengan una incidencia negativa sobre la entidad.
- Evidencia acreditada mediante los oportunos informes de que el rendimiento del activo es o será significativamente inferior al esperado.

Hay que considerar como hechos que hacen aconsejable analizar si un activo puede ser objeto de deterioro, por ejemplo, la interrupción de la construcción del activo antes de ponerse en funcionamiento y la interrupción o reducción significativa de la demanda de los servicios prestados con él.

Proceso a seguir

- Indagar sobre la existencia de indicios de deterioro, como mínimo, al cierre del ejercicio.
- Contabilización del deterioro: el resultado del ejercicio. Tener presente la existencia de revalorizaciones previas, comentadas anteriormente.
- Reversión del deterioro.
- Recálculo de la amortización del activo deteriorado, ya que con el deterioro surge una nueva base amortizable que habrá que distribuir en la vida útil restante.

(+)	Valor contable
(-)	Amortización acumulada
(-)	Deterioro
(-)	Valor residual
=	Base amortizable ajustada

vi. Bajas

En caso de venta o disposición por otra vía, el inmovilizado debe ser dado de baja del balance, al igual que cualquier otro elemento del inmovilizado que se haya retirado de forma permanente de uso, siempre que no se espere obtener rendimientos económicos o potencial de servicio adicionales para su disposición. Los resultados derivados de la baja de un elemento deberán determinarse como la diferencia entre el importe neto que se obtiene por la disposición y el valor contable del activo.

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

Las operaciones de venta con arrendamiento posterior se tratarán de acuerdo con lo establecido en la Norma de registro y valoración 6.^a de Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar. Igualmente, los activos dados de baja y retirados del uso por adscripción y cesión gratuita tendrán el tratamiento recogido en la Norma de registro y valoración 19.^a de Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.

Los elementos componentes del inmovilizado material que se retiren temporalmente del uso activo y se mantengan para un uso posterior se seguirán amortizando y, en su caso, deteriorando. Sin embargo, si se utilizara un método de amortización en función del uso, el cargo por la amortización podría ser nulo.

vii. Casos particulares sobre valoraciones

Conceptos

Infraestructuras

Son activos no corrientes, que se materializan en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos a título oneroso o gratuito, o construidos por la entidad, y que cumplen alguno de los requisitos siguientes:

- Son parte de un sistema o red.
- Tienen una finalidad específica que no suele admitir usos alternativos.

Bienes comunales

Aquellos bienes en los que, a pesar de ser de dominio público, el aprovechamiento corresponde exclusivamente al común de los vecinos.

Patrimonio histórico

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Estos bienes presentan, en general, unas determinadas características, incluyendo las siguientes:

- a) Valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos difícilmente cuantificable.
- b) Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición para venta.
- c) Son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran.
- d) Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

Registro y valoración

Deberán registrarse cuando se cumplan los criterios de reconocimiento de un activo, señalados anteriormente.

Su valoración se realizará de acuerdo con la Norma de registro y valoración 1.^a del Inmovilizado material.

Si los bienes de patrimonio histórico no se pueden valorar inicialmente de forma fiable, no se reconocerán en el balance y se informará de los mismos en la memoria.

Los bienes del patrimonio histórico con una vida ilimitada o que, siendo limitada, no se puede estimar con fiabilidad, no se amortizarán.

d. Novedades

A continuación hacemos una recopilación de los aspectos más relevantes que aporta la nueva normativa contable al ámbito del inmovilizado no financiero.

Lo primero que puede observarse es que, sin un inventario individualizado, es imposible llevar una contabilidad adecuada del área. La conversión de datos 2014 a 2015 será muy complicada donde no existe inventario.

Con el aumento de la complejidad en la valoración y registro de los elementos del inmovilizado la necesidad de disponer de inventario se hace aún más evidente.

Pero podemos resaltar otros cambios significativos:

- No existe una relación unívoca entre las cuentas de la Instrucción de 2004 y la nueva.
- El antiguo subgrupo 20 de Inversiones destinadas al uso general y la cuenta 109 de Patrimonio entregado al uso general desaparecen. En el plano de la nueva Instrucción se recogerán, básicamente, en la cuenta 212 de Infraestructuras.
- El nuevo subgrupo 22 de Inversiones inmobiliarias (inmuebles para obtener rentas o plusvalías) recogerá elementos actualmente incluidos en el inmovilizado material.
- Desaparece el subgrupo 23 de Inversiones gestionadas para otros entes, pasan al subgrupo 37 de Activos construidos o adquiridos para otras entidades, dentro del grupo 3 de Existencias y otros activos en estado de venta.
- El nuevo subgrupo 23 de inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso.
- Desaparecen las cuentas del subgrupo 10 de Patrimonio recibido y Patrimonio entregado en cesión y en adscripción. Ahora solo queda la cuenta 101 de Patrimonio recibido que, mediante subcuentas, recoge las distintas tipologías de recursos recibidos.
- Las provisiones por depreciación del inmovilizado pasan a denominarse deterioros de valor.
- El valor de un activo debe responder a su capacidad de generar rendimientos potencial de servicio (de los cuales debe existir demanda) futuros.
- Se incorporan nuevos criterios a la amortización:
 - Puede incluir el coste de desmantelamiento.
 - Permite revisar la vida útil y el método.
 - Las infraestructuras amortizan.
 - Pueden existir mejoras de un bien con proceso de amortización distinto del mismo bien.

- El deterioro de valor incide en la amortización.
- El coste de la amortización debe ser el razonable por el nivel de servicios prestados. Por ejemplo, una subocupación coyuntural será un coste de subactividad del ejercicio, pero si es estructural deberá considerarse como un deterioro.
- Tratamiento independiente del suelo/terreno en los edificios construidos (se registra en la cuenta 210), incluso si se han comprado conjuntamente.
- Clasificación independiente de los bienes en estado de venta, que se asimilan a existencias.

e. Aplicación práctica

i. El control detallado de los bienes

La nueva normativa requiere un tratamiento totalmente individualizado de los bienes inmuebles, especialmente para los que tienen valores significativos. Ya no estamos ante el problema del cálculo de la amortización, y con independencia de los criterios de valoración que se apliquen, es necesario identificar los deterioros de valor de una forma clara cuando se producen, y hacer un seguimiento, ya que pueden ser reversibles.

La necesidad de un control individualizado por elemento se refuerza por la existencia de otros valores contables que deben estar asociados a cada bien de forma individualizada, y que no forman parte de este ámbito, como son las subvenciones de capital recibidas o los arrendamientos financieros que son una fuente de financiación de posibles activos inmovilizados.

Aunque en esta Instrucción desaparece el requisito que figuraba en la anterior de un inventario de bienes, y si el patrimonial no puede hacer la función, se debe duplicar el inventario, la necesidad es aún más evidente. Parece como si el legislador hubiera optado por retirar este requerimiento por la evidencia de que con la nueva normativa contable esta situación es inevitable.

Todo movimiento contable que afecta a bienes de carácter permanente debe estar totalmente vinculado al inventario de bienes, y el inventario de bienes no puede ser alterado sin generar los registros contables adecuados, o será imposible de conciliar el valor del activo inmovilizado y el inventario de bienes.

Por tanto, la nueva normativa contable consagra un hecho como imprescindible, algo que ya se ha ido haciendo evidente en los últimos tiempos: la contabilidad financiera es mucho más que un diario, un mayor, un balance...

Detrás de la gestión contable, de los asientos, de los estados contables, se necesitan unas bases de datos adecuadas para gestionar el detalle de esta información, y no solo con el inmovilizado no financiero; veremos que pasará lo mismo con los activos financieros, los pasivos financieros, en ciertas magnitudes del neto patrimonial... De hecho, si hasta ahora el presupuesto y las partidas no presupuestarias han realizado esta función con respecto a los pendientes de cobro y pago a corto plazo, ahora necesitamos unas herramientas para gestionar esta información que está detrás de las magnitudes permanentes del balance.

Sin estas bases de datos será imposible obtener la información adecuada para registrar los hechos económicos en la contabilidad, especialmente cuando estos hechos son referidos a bienes, derechos, obligaciones... ya preexistentes en la entidad.

A modo de ejemplo, sin entrar en los requerimientos de información derivados de la normativa patrimonial, a un bien del inmovilizado no financiero será necesario incorporar los siguientes datos para su gestión contable en el futuro:

- Valoración inicial, segregando el valor del terreno, en su caso.
- El histórico de mejoras registradas, y su valoración individualizada.
- Posibles subvenciones recibidas en cada actuación.
- Posibles arrendamientos financieros que han sido la fuente de financiación de alguna de estas actuaciones.
- Historia de la depreciación por el proceso de amortización regular.
- Historia de otras alteraciones de valor, ya sea por deterioros, o bien por revalorizaciones.
- Capacidad de prestación de servicio actual y futura.

ii. Utilización del criterio de valor razonable

La nueva Instrucción abre la puerta al valor razonable y, por lo tanto, a la revalorización sistemática de ciertos bienes del inmovilizado no financiero, siempre que se den una serie de condiciones, tal y como hemos visto anteriormente.

La aplicación de este método de valoración supone un incremento del coste de la gestión contable –por mucho que se opte por métodos de identificación del valor de mercado sencillos–, ya que debe efectuarse una revisión de los valores de forma regular al cierre de cada ejercicio, y por la integridad de bienes de las tipologías donde se ha optado por este método.

La utilidad de este método de valoración es la de lograr una mayor calidad de información sobre el neto patrimonial de la entidad, cuando los valores obtenidos de la aplicación de otros métodos se encuentran muy alejados del valor que determina el mercado para estos activos.

Sin embargo, parece un método poco aconsejable por los siguientes motivos:

- En las Administraciones Públicas la magnitud del patrimonio neto es poco indicativa de la medida de solvencia y fortaleza económica de la entidad a largo y corto plazo.
- El coste de aplicar este método es significativo y permanente. Cada ejercicio exige la revisión de los valores.
- Una parte significativa de los activos de las Administraciones Públicas son inalienables, o presentan limitaciones para su enajenación.

iii. El patrimonio municipal del suelo

El control y transparencia del PMS (Patrimonio Municipal del Suelo) es un tema mal resuelto, y la nueva Instrucción de contabilidad mantiene la misma línea de la anterior, reservando un grupo del inmovilizado a este patrimonio, pero sin aportar elemento adicional alguno para controlar y mostrar el resto del patrimonio municipal del suelo no invertido en inmovilizados.

Parecería adecuado que las cuentas anuales recogieran cuál es la parte del patrimonio neto que corresponde al PMS, y que por diferencia con el valor contable neto de los inmovilizados, podrían obtenerse los fondos del circulante que corresponden al PMS. Sería necesaria, asimismo, una cierta cuenta de resultados recogiendo los ingresos y gastos asociados al PMS, que debería suponer la variación anual de este patrimonio neto.

En cuanto a requisitos informativos, la nueva Instrucción obvia estas cuestiones, y dedica únicamente el punto 6 de la Memoria a informar del PMS. Pero al requerirse qué tipo de información debe contener este punto, nos remite al punto anterior del inmovilizado material. Es decir, la información prevista en la Memoria olvida la parte del PMS no materializada en activos inmovilizados.

En el ámbito operativo, teniendo en cuenta que **los ingresos del PMS son finalistas, habrá que incorporarlos en proyectos de gasto con financiación afectada**, aunque a menudo pueden ser proyectos sin gasto previsto, pero sí que necesitamos afectar y reservar estos ingresos.

Parecería indicado que en la nota 6 de la Memoria se informara adecuadamente de estos aspectos. Para más detalles, véase la propuesta de nota en el Área 1 de Elaboración de cuentas anuales.

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

Método de amortización

Dentro de los distintos aspectos del ámbito sería adecuado definir los plazos de amortización por grupos o tipos de bienes.

Aunque la normativa abre la posibilidad de utilizar distintos métodos de amortización, no parece necesario recurrir a criterios sofisticados, considerándose válido el método lineal, como norma general.

Complementariamente, cuando en un bien se produzca una depreciación o un desgaste superior al registrado por la amortización lineal se registraría el correspondiente deterioro de valor.

Regla o norma de activación

Un segundo aspecto a definir es el valor mínimo para considerar un bien como inventariable, y por debajo del cual habría que registrarlo como gasto corriente, aun cumpliendo las condiciones para ser registrado como inmovilizado.

No se trata de un importe único, ya que se puede ajustar según el tipo de bien. A modo de ejemplo:

- En inmuebles, no se recomendaría establecer un importe mínimo para el alta, pero sí para posibles mejoras. Así, las que se situaran por debajo de los 3.000 euros deberían considerarse como gasto de mantenimiento y, por tanto, del ejercicio.
- En bienes muebles, los elementos con valores inferiores a los 300 euros se deberían tratar como gasto del ejercicio.

4. Procedimientos contables

a. Compra, amortización y venta básica

El 30 de junio, un Ayuntamiento compra un vehículo tipo turismo para la Policía municipal. El vehículo supone un coste de 18.000 euros, más 4.500 euros de elementos adecuados para su adaptación al servicio.

Su vida útil estimada es de 5 años con un valor residual de 6.000 euros. El inicio de uso es la misma fecha de la compra.

VALORACIÓN

La valoración inicial de los distintos elementos patrimoniales pertenecientes al inmovilizado material se hará al coste [...]. En concreto, se entenderá como coste:

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

ADQUISICIÓN (NORMAL Y SIMPLIFICADO)

		Debe	Haber
<i>Rec. obligación</i>			
218	Elementos de transporte	22.500	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		22.500

Coste	22.500	}	1.º ej.	1.650
Valor residual	6.000		2.º ej.	3.300
Valor amortizable	16.500		3.º ej.	3.300
			4.º ej.	3.300
			5.º ej.	3.300
			6.º ej.	1.650

FIN DEL PRIMER EJERCICIO (NORMAL Y SIMPLIFICADO)

		Debe	Haber
<i>Dotación amortización</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	1.650	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.650

EJERCICIOS SIGUIENTES (NORMAL Y SIMPLIFICADO)

		Debe	Haber
<i>Dotación amortización</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	3.300	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.300

El 30 de noviembre del quinto ejercicio el vehículo es retirado del servicio, con la intención de concretar su venta en los próximos meses.

Amortización del ejercicio en curso $3.300/12 \times 11 = 3.025$

Amortización acumulada = $1.650 + 3.300 \times 3 + 3.025 = 14.575$

Valor contable neto a 30/11 = $22.500 - 14.575 = 7.925$

RETIRADA DE USO - FIN AMORTIZACIÓN (NORMAL Y SIMPLIFICADO)

		Debe	Haber
<i>Dotación amortización</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	3.025	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.025

El 30 de abril del año siguiente, finalmente, se vende el vehículo por 6.000 euros.

VENTA (NORMAL, no utilizando bienes en estado de venta, Y SIMPLIFICADO)

		Debe	Haber
<i>Derechos reconocidos</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos	6.000	
218	Elementos de transporte		6.000
<i>Resultado de la venta</i>			
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	14.575	
218	Elementos de transporte		16.500
671	Pérdidas del inmovilizado material	1.925	

b. Precio de adquisición

Se adquiere una maquinaria por 200.000 euros el 1 de enero de 2014. La compra dispone de dos descuentos: uno comercial, del 10 %, y otro por pronto pago, de 2.000 euros.

Los costes de transporte y manipulación son de 5.000 euros, de los que 4.000 se pagan ahora y los otros 1.000 dentro de 2 meses.

Al finalizar la vida útil de la maquinaria (5 años) se procederá a su desmontaje, que en el momento actual se estima que es 10.000 euros (tipo de interés de la deuda pública para un vencimiento análogo 3 %).

Se pide registrar los asientos contables del año 2014.

VALORACIÓN

El coste de adquisición incluye el precio de compra, los impuestos indirectos (y aranceles) no recuperables, los descuentos y rebajas, los costes directamente relacionados con la compra o puesta en marcha, y los gastos de la propia organización.

$$PA_{dq} = 200.000 - 20.000 - 2.000 + 5.000 + 10.000 = 193.000$$

MODELO NORMAL

	Debe	Haber
<i>Por la compra</i>		
(214) Maquinaria y utillaje	193.000	
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas		182.000
(143) Provisión a largo plazo por desmantelamiento		10.000
(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo		1.000
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas	182.000	
(57X) Efectivo y activos líquidos equivalentes		182.000
<i>Al vencimiento de los 2 meses</i>		
(523) Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.000	
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas		1.000
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas	1.000	
(57X) Efectivo y activos líquidos equivalentes		1.000
<i>Al cierre del ejercicio por la actualización de la provisión</i>		
$10.000 \times 3\% = 300$		
(660) Gastos financieros	300	
(143) Provisión a largo plazo por desmantelamiento		300
<i>Al cierre del ejercicio por la amortización</i>		
$193.000 / 5 \text{ años} = 38.600$		
(681) Dotación a la amortización del inmovilizado material	38.600	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		38.600

c. Alta en cesión por normas urbanísticas

CONCEPTO

El alta en cesión por normas urbanísticas se asimila a una permuta, entre la obligación del pago de una tasa o precio a que el tercero está obligado y la adquisición de un activo, que la entidad no paga, a cambio de renunciar al derecho de cobro de la tasa o precio.

VALORACIÓN

En cuanto al alta para activos adquiridos en permuta, en aquellos supuestos en que **los activos intercambiados no son similares** desde un punto de vista funcional o vida útil, y en que se pueda establecer una estimación fiable del valor razonable de los mismos, la valoración será el valor razonable del activo recibido.

El Ayuntamiento recibe un solar procedente de un aprovechamiento urbanístico. La valoración catastral del solar es de 4.500 euros. Su valor razonable de mercado se considera que, por la zona donde está ubicado, es el equivalente a dos veces el valor catastral.

NORMAL Y SIMPLIFICADO

Caso en que el solar recibido NO debe integrarse en el Patrimonio Municipal del Suelo

		Debe	Haber
<i>Aportación</i>			
210	Terrenos	9.000	
746	Aprovechamientos urbanísticos		9.000

Caso en que el solar recibido debe integrarse en el Patrimonio Municipal del Suelo

		Debe	Haber
<i>Aportación</i>			
240	Terrenos del Patrimonio Municipal del Suelo	9.000	
746	Aprovechamientos urbanísticos		9.000

d. Permuta de activos no similares

Se entrega una maquinaria cuyo valor contable es de 18.000 euros (precio de adquisición 25.000 euros, amortización acumulada de 7.000 euros) y con un valor razonable de 20.000 euros. Se entregan, además, 5.000 euros en efectivo. Se permuta por una máquina cuyo valor razonable es de 25.000 euros. Las máquinas se consideran no similares desde un punto de vista funcional y de vida útil.

MODELO NORMAL

	Debe	Haber
<i>Contabilización de la permuta</i>		
(214) Maquinaria y utillaje	25.000	
(214) Maquinaria y utillaje		25.000
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	7.000	
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas		5.000
(771) Beneficio procedente del inmovilizado material		2.000
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas	5.000	
(57X) Efectivo y activos líquidos equivalentes		5.000

Consideramos que la diferencia entre los valores razonables no se paga.

	Debe	Haber
<i>Contabilización de la permuta</i>		
(214) Maquinaria y utillaje	25.000	
(214) Maquinaria y utillaje		25.000
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	7.000	
(940) Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		5.000
(771) Beneficio procedente del inmovilizado material		2.000

e. Alta a precio simbólico o nulo y su amortización

CONCEPTO

Entendemos por alta a precio simbólico cuando se adquiere un bien a un precio notoriamente inferior al de mercado. En este caso, el ahorro obtenido en la adquisición se considera una subvención recibida del vendedor.

VALORACIÓN

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

Por un acuerdo con una fundación privada, el 30 de junio, el Ayuntamiento compra un edificio por 120.000 euros que deberá destinarse a fines educativos.

El valor catastral del edificio es de 40.000 euros de suelo y 70.000 de edificación. Se considera que por su ubicación el valor razonable es el equivalente a 1,5 veces el valor catastral, es decir, 60.000 euros en el solar y 105.000 la edificación.

MODELO NORMAL

	Debe	Haber
<i>Reconocimiento de obligaciones</i>		
210 Terrenos	60.000	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas		120.000
211 Construcciones	105.000	
940 Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		45.000

El uso del edificio será a partir del 1 de enero, por lo que no procede la amortización del mismo en los seis primeros meses, pero sí hay que regularizar la subvención recibida.

	Debe	Haber
<i>Regularización subvención implícita</i>		
940 Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	45.000	
130 Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		45.000

MODELO SIMPLIFICADO

	Debe	Haber
<i>Rec. obligación</i>		
210 Terrenos	60.000	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas		120.000
211 Construcciones	105.000	
130 Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		45.000

La vida útil del edificio se estima en 30 años, por lo que su amortización anual es de 3.500 euros (105.000/30). La subvención implícita recibida compensa en 1.500 euros (45.000/30) el gasto de la amortización en el mismo plazo, ya que se considera que subvenciona íntegramente la edificación. A finales de cada ejercicio de uso se registrará:

MODELO NORMAL

		Debe	Haber
<i>Amortización anual</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	3.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.500
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	1.500	
753	Subvenciones del inmovilizado no financiero imputadas al ejercicio		1.500
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	1.500	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		1.500

MODELO SIMPLIFICADO

		Debe	Haber
<i>Amortización anual</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	3.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.500
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	1.500	
753	Subvenciones del inmovilizado no financiero imputadas al ejercicio		1.500

f. Alta por obra en curso

CONCEPTO

El alta por obra en curso presenta el rasgo singular de la existencia del grupo 23 de inmovilizados materiales en curso, donde se registra su valor hasta la finalización de la misma.

Su valor comprende trabajos de adaptación, construcción o montaje realizados con anterioridad al cierre del ejercicio, y que aún no se ha producido a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material (grupo 21) e inversiones inmobiliarias (grupo 22).

VALORACIÓN

Los criterios de valoración no difieren de la adquisición onerosa de los mismos activos.

El Ayuntamiento ha iniciado el proyecto de construcción de un puente, con un presupuesto de 350.000 euros. A lo largo del primer ejercicio la obra ha ido avanzando, habiéndose recibido la primera certificación de obra por 100.000 euros.

NORMAL

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación de la certificación</i>			
232	Infraestructuras en curso	100.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		100.000

SIMPLIFICADO

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación de la certificación</i>			
230	Inmovilizados materiales en curso y anticipos	100.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		100.000

El 30 de junio del segundo ejercicio, recibimos la segunda y última certificación de la obra.

NORMAL

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación de la certificación</i>			
232	Infraestructuras en curso	250.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		250.000

SIMPLIFICADO

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación de la certificación</i>			
230	Inmovilizados materiales en curso y anticipos	250.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		250.000

Al recepcionar la obra hacemos:

NORMAL

		Debe	Haber
<i>Recepción obra</i>			
212	Infraestructuras	350.000	
232	Infraestructuras en curso		350.000

SIMPLIFICADO

		Debe	Haber
<i>Recepción obra</i>			
212	Infraestructuras	350.000	
230	Inmovilizados materiales en curso y anticipos		350.000

g. Trabajos realizados para el propio inmovilizado**CONCEPTO**

La valoración inicial de los distintos elementos que componen el inmovilizado material se hará al coste, entendiéndose por coste:

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

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

Dicho coste se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles [...] los demás costes directamente imputables a la fabricación o la elaboración del bien.

Igualmente hay que añadir la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos relacionados con la fabricación o la elaboración.

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

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

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

Los costes indirectos variables se distribuirán a cada unidad producida sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción. No se incluirán en el coste de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de material, mano de obra u otros factores utilizados ni cualquier tipo de beneficio interno. La asignación e imputación de costes al activo debe realizarse hasta que el elemento patrimonial esté terminado, es decir, hasta que esté en condiciones de servicio para el uso al que está destinado.

Se pueden incluir los gastos financieros en el coste de producción cuando se devengan durante la fase de producción, antes de iniciarse el uso del bien.

El Ayuntamiento ha iniciado el proyecto de reforma de un local de propiedad municipal para su adecuación como almacén. La obra se realizará con personal de la brigada de obras del Ayuntamiento.

El 25/10 se compran los materiales para la realización de la obra, por importe de 35.400 euros.

El 10/12 se da la obra por finalizada, con un cómputo de 720 horas dedicadas del personal del Ayuntamiento. Según el departamento de recursos humanos, el coste medio del personal dedicado es de 40 euros/hora. De acuerdo con la contabilidad analítica de años anteriores, el gasto indirecto asociado al funcionamiento de la brigada de obras supone un 7,5 % del coste directo del personal.

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación de factura de materiales</i>			
211	Construcciones	35.400	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		35.400

		Debe	Haber
<i>Trabajos realizados para el propio inmovilizado</i>			
$720 \times 40 \times 1,075 = 30.960$			
211	Construcciones	30.960	
781	Trabajos realizados para el inmovilizado material		30.960

h. Depreciación y ajustes de valor

El Ayuntamiento ha firmado el 30/9 con una empresa un contrato por el que esta se compromete a realizar la sustitución de todas las bombillas del alumbrado público por lámparas de bajo consumo, lo que supondrá una reducción del 60 % del consumo; la empresa se hará cargo del mantenimiento y del consumo de los próximos 10 años, a cambio de un pago anual de 50.000 euros por parte del Ayuntamiento.

El inicio del contrato será a partir del 1/1 siguiente. El coste del consumo actual es de 54.000 euros anuales, mientras que con el cambio pasará a ser de 21.600.

El coste del mantenimiento anual del alumbrado es de 4.000 euros.

Por lo tanto, se valora el coste de la inversión como el valor actual (tipo de descuento al 3,75 %, interés de mercado de la deuda pública a 10 años) de los pagos anuales del contrato, una vez descontados los importes derivados del consumo y el mantenimiento:

$$50.000 - 21.600 - 4.000 = 24.400$$

$$\text{Valor actual de 10 anualidades de 24.400 al 3,75 \%} = 200.392$$

		Debe	Haber
<i>Firma del contrato</i>			
215	Instalaciones técnicas	200.392	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		200.392

A 31/12 se ha recibido información de lo que habría costado la inversión del cambio de lámparas como inversión directa por parte del Ayuntamiento, y habiéndose verificado la información, se ha podido constatar que su coste no supera los 120.000 euros.

		Debe	Haber
<i>Deterioro</i>			
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	80.392	
291	Deterioro del inmovilizado material		80.392

Al final del ejercicio siguiente, se considera que la estimación que se hizo era excesivamente baja, y que de acuerdo con la información de que se dispone, la inversión puede valorarse en 150.000 euros.

		Debe	Haber
<i>Reversión del deterioro</i>			
291	Deterioro del inmovilizado material	30.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		30.000

		Debe	Haber
<i>Amortización del ejercicio</i>			
$(200.392-80.392+30.000)/10=15.000$			
681	Amortización del inmovilizado material	15.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.000

i. Provisión por desmantelamiento

El 1 de enero de 2014 se adquiere una maquinaria de 100.000 euros. La vida útil es de 5 años. En el momento actual se estima que los costes de desmantelamiento son de 20.000 euros. El interés de la deuda pública para un vencimiento análogo es el 5 %.

El 1 de enero de 2017 se estima que el valor actual de la provisión por desmantelamiento es:

- a) 14.000 euros
- b) 17.000 euros
- c) 26.000 euros

MODELO NORMAL

		Debe	Haber
<i>Por la compra</i>			
(214)	Maquinaria y utillaje	120.000	
(400)	Acreedores por obligaciones reconocidas		100.000
(143)	Provisión a largo plazo por desmantelamiento		20.000
(400)	Acreedores por obligaciones reconocidas	100.000	
(57X)	Efectivo y activos líquidos equivalentes		100.000

Al cierre del ejercicio 2014 por la actualización de la provisión

$$20.000 \times 5\% = 1.000$$

(660)	Gastos financieros	1.000	
(143)	Provisión a largo plazo por desmantelamiento		1.000

Al cierre del ejercicio 2014 por la amortización

$$120.000 \times 20\% = 24.000$$

(681)	Dotación a la amortización del inmovilizado material	24.000	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		24.000

	Debe	Haber
<i>Al cierre del ejercicio 2015 por la actualización de la provisión</i>		
$21.000 \times 5\% = 1.050$		
(660) Gastos financieros	1.050	
(143) Provisión a largo plazo por desmantelamiento		1.050
<i>Al cierre del ejercicio 2015 por la amortización</i>		
$120.000 \times 20\% = 24.000$		
(681) Dotación a la amortización del inmovilizado material	24.000	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		24.000
<i>Al cierre del ejercicio 2016 por la actualización de la provisión</i>		
$22.050 \times 5\% = 1.102,50$		
(660) Gastos financieros	1.102,50	
(143) Provisión a largo plazo por desmantelamiento		1.102,50
<i>Al cierre del ejercicio 2016 por la amortización</i>		
$120.000 \times 20\% = 24.000$		
(681) Dotación a la amortización del inmovilizado material	24.000	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		24.000

En el año 2017, por la modificación del valor de la provisión:

- Maquinaria: 120.000 euros.
- La parte de maquinaria que es coste por desmantelamiento: 20.000 euros, de los que están amortizados 12.000 euros; por tanto, su valor contable es de 8.000 euros.
- Provisión: 23.152,5 euros.

a) 14.000

Habría que disminuir en 9.152,50 euros el valor de la provisión por desmantelamiento. Como es superior al valor contable del bien por la parte que es provisión por desmantelamiento (8.000), se deberá registrar un resultado positivo.

	Debe	Haber
(143) Provisión a largo plazo por desmantelamiento	9.152,50	
(214) Maquinaria y utillaje		8.000,00
(7953) Exceso de provisión por desmantelamiento		1.152,50

b) 17.000

Habría que disminuir en 6.152,50 euros el valor de la provisión por desmantelamiento. El valor contable del bien por la parte que es provisión por desmantelamiento (8.000) es superior.

		Debe	Haber
(143)	Provisión a largo plazo por desmantelamiento	6.152,50	
(214)	Maquinaria y utillaje.		6.152,50

c) 26.000

Habría que aumentar en 2.847,50 euros el valor de la provisión por desmantelamiento.

		Debe	Haber
(214)	Maquinaria y utillaje	2.847,50	
(143)	Provisión a largo plazo por desmantelamiento		2.847,50

j. Desembolsos posteriores. Grandes reparaciones

Se adquiere una maquinaria por 720.000 euros el 1 de abril de 2014. La máquina tiene una vida útil de 12 años.

Deberá realizarse una gran reparación para mantener la funcionalidad de la máquina dentro de 4 años. El valor actual de la reparación es de 48.000 euros. La reparación se realiza el 1 de abril de 2018 por un importe de 50.000 euros.

		Debe	Haber
<i>Por la adquisición el 1 de abril de 2014</i>			
(214)	Maquinaria y utillaje	720.000	
(400)	Acreedores por obligaciones reconocidas		720.000
(400)	Acreedores por obligaciones reconocidas	720.000	
(57X)	Efectivo y activos líquidos equivalentes		720.000

Al cierre del ejercicio 2014 por la amortización

$$\text{Máquina} = (720.000 - 48.000) / 12 \text{ años} = 56.000$$

$$\text{Reparación} = 48.000 / 4 \text{ años} = 12.000$$

$$\text{Año 2014} = (9/12) \times (56.000 + 12.000) = 51.000$$

	Debe	Haber
(681) Dotación a la amortización del inmovilizado material	51.000	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		51.000
<i>Al cierre de los ejercicios 2015, 2016 y 2017 por la amortización</i>		
(681) Dotación a la amortización del inmovilizado material	68.000	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		68.000
<i>El 1 de abril de 2018 por la amortización de la gran reparación</i>		
<i>Reparación = 48.000 / 4 años = 12.000</i>		
<i>Año 2018 = (3/12) x 12.000 = 3.000</i>		
(681) Dotación a la amortización del inmovilizado material	3.000	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		3.000
<i>Baja de la parte a reparar</i>		
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	48.000	
(214) Maquinaria y utillaje		48.000
<i>Ejecución de la reparación</i>		
(214) Maquinaria y utillaje	50.000	
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas		50.000
(400) Acreedores por obligaciones reconocidas	50.000	
(57X) Efectivo y activos líquidos equivalentes		50.000

k. Revalorizaciones

El Ayuntamiento es propietario de dos inmuebles destinados a inversiones inmobiliarias. Su valor contable a 31/12/X1, antes de calcular la amortización, es de:

	Valor del suelo	Valor de construcción	Amortización acumulada
Edificio 1	50.000	150.000	24.000
Edificio 2	35.000	200.000	120.000

Se toma el acuerdo de proceder a valorar las inversiones inmobiliarias a valor razonable. Para determinar su precio de mercado se busca la información del valor de mercado de las viviendas de cada zona del municipio y se aplica al valor catastral un coeficiente corrector para obtener el valor de mercado del inmueble, si fuera de nueva construcción, con los valores de suelo y construcción segregados. El resultado de esta valoración es:

	Valor del suelo	Valor de construcción
Edificio 1	60.000	200.000
Edificio 2	50.000	160.000

MODELO NORMAL

		Debe	Haber
<i>Ajuste valor edificio 1 y 2 - solar</i>			
220	Inversiones inmobiliarias - terrenos	25.000	
920	Ajuste de valor razonable del inmovilizado no financiero		25.000

		Debe	Haber
<i>Ajuste valor edificio 1 – construcción</i>			
<i>Ajuste amortización acumulada:</i>			
<i>(24.000/150.000 × 200.000) – 24.000 = 8.000</i>			
221	Inversiones inmobiliarias - construcciones	50.000	
920	Ajuste de valor razonable del inmovilizado no financiero		50.000
821	Ajuste de valor del inmovilizado no financiero-amortizaciones	8.000	
282	Amortización acumulada inv. inmobiliarias		8.000

		Debe	Haber
<i>Ajuste valor edificio 2 - construcción</i>			
<i>Ajuste amortización acumulada:</i>			
<i>(120.000/200.000 × 160.000) – 120.000 = –24.000</i>			
692	Pérdidas por deterioro en inversiones inmobiliarias	24.000	
292	Deterioro en inversiones inmobiliarias		24.000

		Debe	Haber
<i>Amortización ejercicio edificio 1</i>			
<i>150.000 / 50 años = 3.000 200.000 / 50 años = 4.000</i>			
821	Ajuste de valor del inmovilizado no financiero - amortizaciones	1.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		4.000
682	Amortización de inversiones inmobiliarias	3.000	

	Debe	Haber
<i>Amortización ejercicio edificio 2</i>		
$200.000 / 50 \text{ años} = 4.000$ $160.000 / 50 \text{ años} = 3.200$		
682	Amortización de inversiones inmobiliarias	3.200
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias	3.200
<i>Regularización revalorizaciones</i>		
920	Ajuste de valor razonable del inmovilizado no financiero	75.000
821	Ajuste de valor del inmovilizado no financiero-amortizaciones	9.000
136	Ajuste de valor del inmovilizado no financiero	66.000

MODELO SIMPLIFICADO

	Debe	Haber
<i>Ajuste valor edificio 1 y 2 - solar</i>		
220	Inversiones inmobiliarias - terrenos	25.000
136	Ajuste de valor del inmovilizado no financiero	25.000

	Debe	Haber
<i>Ajuste valor edificio 1 – construcción</i>		
<i>Ajuste amortización acumulada:</i>		
$(24.000/150.000 \times 200.000) - 24.000 = 8.000$		
221	Inversiones inmobiliarias - construcciones	50.000
136	Ajuste de valor del inmovilizado no financiero	42.000
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias	8.000

	Debe	Haber
<i>Ajuste valor edificio 2 – construcción</i>		
<i>Ajuste amortización acumulada:</i>		
$(120.000/200.000 \times 160.000) - 120.000 = -24.000$		
692	Pérdidas por deterioro en inversiones inmobiliarias	24.000
292	Deterioro en inversiones inmobiliarias	24.000

		Debe	Haber
<i>Amortización ejercicio edificio 1</i>			
<i>150.000 / 50 años = 3.000 200.000 / 50 años = 4.000</i>			
136	Ajuste de valor del inmovilizado no financiero	1.000	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		4.000
682	Amortización de inversiones inmobiliarias	3.000	

		Debe	Haber
<i>Amortización ejercicio edificio 2</i>			
<i>200.000 / 50 años = 4.000 160.000 / 50 años = 3.200</i>			
682	Amortización de inversiones inmobiliarias	3.200	
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		3.200

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

La información específica sobre el inmovilizado no financiero está centrada en los puntos 4 a 8 de la Memoria.

Para más detalles, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las Cuentas anuales.

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. En color negro, las comunes a los modelos Normal y Simplificado; en color azul, las que solo se prevén en el modelo Normal, y en color rojo las que solo se prevén en el modelo Simplificado.

DE PASIVOS

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

173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.

179. Otras deudas a largo plazo.

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

523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.

529. Otras deudas a corto plazo.

DEL RESULTADO

62. SERVICIOS EXTERIORES

621. Arrendamientos y cánones.

66. GASTOS FINANCIEROS

662. Intereses de deudas.

6626. Intereses de otras deudas.

2. Norma de registro y valoración 6.^a de Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar

a. Conceptos

Arrendamiento: se entiende por arrendamiento, a los efectos de la Instrucción, cualquier acuerdo, independientemente de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado.

Arrendamiento financiero: cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

Se presume que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad en un acuerdo de arrendamiento de un activo cuando:

Con opción de compra

No existen dudas razonables de que se ejercerá dicha opción de compra. Se entiende que por las condiciones económicas del contrato de arrendamiento no existen dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra cuando el precio de la opción de compra sea inferior al valor razonable del activo en el momento en que la opción de compra sea ejecutable (valor residual).

Sin opción de compra

- El plazo del contrato de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo, o cuando, a pesar de no cumplir esto, exista evidencia de que ambos períodos coincidirán, y no es significativo su valor residual al finalizar su periodo de utilización.
- Al inicio del arrendamiento el valor actual de las cantidades a pagar suponga un importe sustancial del valor razonable del activo arrendado.
- Cuando los activos arrendados tengan una naturaleza tan especializada que su utilidad quede restringida al arrendatario y los bienes arrendados no pueden ser fácilmente reemplazados por otros bienes.
- Si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de esta cancelación son asumidas por el arrendatario.
- Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo período, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

Arrendamiento operativo: cuando NO se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato.

De las condiciones anteriores se desprende que, además de no existir opción de compra, deben cumplirse estas condiciones:

- El plazo del contrato es inferior al de la vida del bien arrendado.
- El valor actual del coste del arrendamiento es inferior al valor razonable del bien arrendado.
- El bien arrendado no es especializado y/o de uso exclusivo por el arrendatario.
- El contrato puede interrumpirse anticipadamente y el arrendatario no debe asumir una posible pérdida del arrendador por este hecho.
- El arrendador asume el riesgo de fluctuaciones del valor razonable del bien.

- En caso de existir opción de prórroga del contrato, los importes de las cuotas de la prórroga no pueden ser inferiores a los del contrato original.

En todo caso, los terrenos siempre serán objeto de arrendamiento operativo, dada su vida útil indefinida, salvo que esté previsto el traspaso de la propiedad durante la vigencia del arrendamiento. En caso de que el activo objeto de arrendamiento sea un edificio, y aquel sea de carácter financiero, deberán desglosarse los valores de la construcción y del terreno, para registrar el arrendamiento operativo de este último.

b. Criterios y métodos de valoración

i. Reconocimiento y valoración por el arrendatario

Los activos objeto de arrendamiento financiero se registrarán y valorarán de acuerdo con la norma de reconocimiento y valoración que les corresponda de acuerdo con su naturaleza.

El arrendatario en el momento inicial debe reconocer el activo según su naturaleza y la obligación asociada a este como un pasivo por el mismo importe. Este importe es el valor más bajo entre:

- El valor razonable del activo arrendado.
- El valor actual de los pagos acordados con el arrendador durante el plazo del arrendamiento, incluyendo, en su caso, la opción de compra, y excluyendo posibles cuotas de carácter contingente o de costes de los servicios y otros gastos que no se puedan activar (Norma de registro y valoración 1 y Norma de registro y valoración 5).

A estos efectos se entiende por cuotas de carácter contingente aquellas cuyo importe futuro dependa de una variable establecida en el contrato.

Para determinar el valor actual se utilizará el tipo de interés explicitado en el contrato, o, en ausencia de este, el tipo de referencia de mercado para una operación de endeudamiento de importe y plazo similares.

Los costes directos iniciales inherentes a la operación de arrendamiento son mayor valor del activo.

ii. Reconocimiento y valoración por el arrendador

Cuando una entidad transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas de un activo mediante una operación a la que sea aplicable la calificación de arrendamiento financiero:

- Debe registrar un derecho a cobrar (activo financiero) por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador.
- Simultáneamente, debe dar de baja el activo (y sus cuentas asociadas) por su valor contable en el momento del inicio de la operación.
- La diferencia entre el valor contable del activo dado de baja y su valor razonable se reconocerá en el Resultado como beneficio o pérdida del ejercicio.
- La diferencia entre el valor del derecho (activo financiero) y la cantidad a cobrar son los intereses (Ingresos financieros), que se imputarán a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

iii. Arrendamiento operativo

Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos deben ser reconocidas por los arrendatarios como gastos en el resultado del ejercicio en que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

Los ingresos procedentes de los arrendamientos operativos se registrarán por el arrendador en el resultado del ejercicio en que se devenguen durante el plazo del arrendamiento.

iv. Venta con arrendamiento posterior

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento o cesión de uso de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación:

- **El arrendatario** no variará la calificación del activo, ni reconocerá resultados derivados de esta transacción.
- Además, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

- Los gastos por intereses asociados a la operación se contabilizarán a lo largo de la vida del contrato de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.
- **El arrendador** contabilizará la operación como un activo financiero, aplicando sus criterios de valoración.

c. Novedades

La definición del arrendamiento financiero en la nueva Instrucción vigente conlleva un criterio mucho más ajustado que la normativa vigente hasta ahora.

Aunque el concepto de arrendamiento financiero ya nació en los años 80, y se concretó en las NIC que generó el PGC de 1990 y la Instrucción 2004, la evolución de los criterios de estas normas internacionales durante estos años, como el esfuerzo realizado en la Instrucción para adaptarse al entorno público, ha dado como resultado un cambio sustancial en el tratamiento de estas operaciones. Entre estos, destaca la catalogación de una operación como de arrendamiento independientemente de su instrumentación jurídica, es decir, será el contenido económico del acuerdo lo que determinará la naturaleza de la operación.

Una vez catalogada una operación de arrendamiento, es clave discernir su carácter financiero u operativo, ya que determinará el registro contable a seguir.

d. Aplicación práctica: ¿Cuándo es un pasivo financiero y cuándo es una compra aplazada?

Los criterios de calificación de cuándo es un arrendamiento financiero y cuándo uno operativo pueden servir para aclarar muchas dudas en un contrato en el que, por encima de su forma jurídica, se intuye la posible existencia de una financiación implícita.

Sin embargo, una vez determinado que estamos ante un pasivo financiero, hay que analizar si existe el traspaso de la propiedad del activo a la firma del contrato, ya que en este caso no estaremos ante un arrendamiento, sino ante una compraventa aplazada. Su funcionamiento será similar, pero no utilizaremos las cuentas 174 y 524, sino las 173 y 523.

Tratamiento presupuestario

La firma de un contrato de este tipo puede no conllevar ningún gasto inmediato y, por lo tanto, no tener reflejo en el presupuesto en el momento de firmarse. Sin embargo, habrá que recoger el hecho en la contabilidad financiera:

		Debe	Haber
2XXX	Inmovilizado	X	
17X	Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos		Y
52X	Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos		Z

Cuando debe atenderse a las cuotas, reconoceremos en el capítulo 6 las obligaciones que corresponden al principal de la operación, y en el capítulo 3 los gastos financieros devengados. En este caso, en la contabilidad financiera, esta obligación del capítulo 6 no moverá ninguna cuenta del inmovilizado, pero sí del subgrupo 52 de Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos.

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

A la hora de considerar si un arrendamiento es operativo o financiero, no se aplica en ningún caso el principio de importancia relativa. No obstante, en el caso de gastos reiterativos de importe no significativo, no parece necesario analizar la posible existencia de una financiación implícita, y pueden considerarse como un arrendamiento operativo.

En relación con la cifra a partir de la cual consideraríamos como no significativo el posible pasivo implícito, nos remitimos a lo que se expone en el Anexo sobre Importancia relativa.

4. Procedimientos contables

a. Ejemplo de arrendamiento operativo

El 30 de junio, un ayuntamiento firma un contrato con una empresa de *renting* de vehículos por el cual el ayuntamiento dispondrá a pleno uso de dos vehículos para la prestación de ciertos servicios, con un coste anual de 3.500 euros, IVA incluido. La facturación se realizará de forma anual, cada 30 de junio.

El contrato no prevé opción de compra alguna por parte del ayuntamiento. Su duración es de 5 años; no obstante, tanto el ayuntamiento como la empresa pueden rescindirlo sin ningún coste al cumplirse cada anualidad, previo aviso de 30 días.

CLASIFICACIÓN

El contrato queda dentro del concepto de arrendamiento ya visto: “*cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un período de tiempo determinado*”.

Sin embargo, el contrato no se ajusta a ninguno de los supuestos que lo calificarían de financiero, y, por lo tanto, corresponde tratarlo como un arrendamiento operativo.

AL FINAL DE CADA EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Por la parte devengada y no vencida</i>			
621	Arrendamientos y cánones	1.750	
411	Acreedores por gastos devengados		1.750

		Debe	Haber
<i>Por cada facturación anual</i>			
621	Arrendamientos y cánones	1.750	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		3.500
411	Acreedores por gastos devengados	1.750	

b. Ejemplo de arrendamiento financiero

El 30 de junio, un ayuntamiento firma un contrato con una empresa de *renting* de vehículos por el que el ayuntamiento dispondrá a pleno uso de dos vehículos para la prestación de ciertos servicios, con un coste anual de 3.500 euros, IVA incluido. La facturación se realizará de forma anual, cada 30 de junio. El valor razonable de los dos vehículos se estima en 22.000 euros.

- a) El contrato no prevé opción de compra alguna por parte del ayuntamiento. Su duración es de 5 años; sin embargo, en caso de querer rescindir el contrato de forma anticipada, el ayuntamiento deberá abonar el 75 % de las cuotas pendientes del contrato.

CLASIFICACIÓN

Como en el caso anterior, el contrato queda dentro del concepto de arrendamiento, pero ahora se presenta la situación de:

El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación son asumidas por el arrendatario.

Por lo tanto, procede a clasificarse como financiero.

- b) El contrato no prevé opción de compra alguna por parte del ayuntamiento. Su duración es de 5 años y no se considera ninguna opción de rescindir el contrato de forma anticipada. La vida útil de los vehículos no es superior a los 5 años.

CLASIFICACIÓN

Como en el caso anterior, el contrato queda dentro del concepto de arrendamiento, pero ahora se presenta la situación de:

El plazo del contrato de arrendamiento coincide o cubre la mayor parte de la vida económica del activo o cuando, a pesar de no cumplir esto, haya evidencia de que ambos períodos coincidirán, y no es significativo su valor residual al finalizar su periodo de utilización.

Por lo tanto, procede a clasificarse como financiero.

Tomando como tasa de descuento el tipo de interés de mercado de una financiación a 5 años, que es del 3 %, el valor actual neto de los 5 pagos de 3.500 euros/año es de 16.029, menor que el valor razonable; por lo tanto, tomamos el primero. El cuadro de amortización asociado a la operación es:

	Principal	Intereses	Pendiente
año 0			16.029
año 1	3.019	481	13.010
año 2	3.110	390	9.900
año 3	3.203	297	6.697
año 4	3.299	201	3.398
año 5	3.398	102	0

AL FIRMARSE EL CONTRATO

		Debe	Haber
218	Elemento de transporte	16.029	
174	Acreeedores por arrendamientos financieros a largo plazo		13.010
524	Acreeedores por arrendamientos financieros a corto plazo		3.019

AL FINAL DEL PRIMER EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Por la parte devengada y no vencida</i>			
662	Intereses por deudas	240,5	
524	Acreeedores por arrendamientos financieros a corto plazo		240,5
<i>Amortització dels vehicles</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	1.602,9	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.602,9

PRIMERA CUOTA (30/06)

		Debe	Haber
662	Intereses por deudas	240,5	
524	Acreeedores por arrendamientos financieros a corto plazo		240,5
524	Acreeedores por arrendamientos financieros a corto plazo	3.500	
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas		3.500
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas	3.500	
57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes		3.500

AL FINAL DEL SEGUNDO EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Por la parte devengada y no vencida</i>			
662	Intereses por deudas	195	
524	Acreeedores por arrendamientos financieros a corto plazo		195
<i>Traslado deuda de largo a corto plazo</i>			
174	Acreeedores por arrendamientos financieros a largo plazo	3.110	
524	Acreeedores por arrendamientos financieros a corto plazo		3.110
<i>Amortización de los vehículos</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	3.205,8	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.205,8

.../...

ÚLTIMA CUOTA, INCLUIDA, EN CASO DE EXISTIR, LA OPCIÓN DE COMPRA
(30/06/AÑO 5)

		Debe	Haber
662	Intereses por deudas	51	
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo		51
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo	3.500	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		3.500
400	Acreedores por obligaciones reconocidas	3.500	
57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes		3.500

c. Ejemplo de arrendamiento financiero. Arrendador

Una entidad tiene una máquina que a 1 de enero de 2015 tiene un valor contable de 1.386 euros (precio de adquisición 1.500 euros y amortización acumulada 114 euros).

La entidad entregará la máquina en arrendamiento, que se cataloga como financiero. El valor razonable a la fecha de firma del contrato es de 1.986 euros. Por el arrendamiento recibirá 5 cuotas de 500 euros al final de cada ejercicio. El valor residual de la máquina después de los 5 años será de 73 euros. Los gastos de la operación para el arrendador han sido de 60 euros.

Valor del activo financiero:

$$VR_{\text{Raz}} + \text{Gastos directos operación} = 1.986 + 60 = 2.046 \text{ euros}$$

Tipo de interés de la operación:

$$1.986 + 60 = 500 \times \frac{[1 - (1 + i)^{-5}]}{(i)} + 73 \times (1 + i)^{-5} \quad ; i = \text{TIE} = 8\%$$

Cuadro de cobros:

	Cuota	Amortización	Intereses	Pendiente
año 0				2.046
año 1	500	336	164	1.710
año 2	500	363	137	1.346
año 3	500	392	108	954
año 4	500	424	76	531
año 5	500	458	42	73

Procedimiento contable:

		Debe	Haber
<i>Formalización arrendamiento</i>			
262	Créditos a largo plazo	1.710	
542	Créditos a corto plazo	336	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	114	
214	Maquinaria		1.500
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		60
771	Beneficio procedente del inmovilizado material (VRaz – Vcontable)		600
400	Acreedores por obligaciones reconocidas	60	
57X	Efectivo y otros activos líquidos		60
<i>Devengo intereses, cobro cuota, y reclasificación a corto plazo a 31/12/15</i>			
547	Intereses a corto plazo de créditos	164	
762	Ingresos de créditos		164
430	Deudores por deudas reconocidas	500	
542	Créditos a corto plazo		336
547	Intereses a corto plazo de créditos		164
57X	Efectivo y otros activos líquidos	500	
430	Deudores por deudas reconocidas		500
542	Créditos a corto plazo	363	
262	Créditos a largo plazo		363

d. Ejemplo de compra aplazada

El 30 de junio, una empresa firma un contrato con el ayuntamiento por el que suministra dos vehículos que pasan a ser de propiedad municipal, y de los que la misma empresa realizará el mantenimiento y la conservación durante la vida del contrato. El contrato no admite la rescisión de forma anticipada.

El contrato es a 5 años por 4.000 euros/año, de los que se considera que 500 corresponden al mantenimiento, y los otros 3.500 al pago de los vehículos.

Dado que la propiedad de los bienes pasa a ser del ayuntamiento, no estamos ante un arrendamiento financiero, sino ante una compra aplazada.

Tomando como tasa de descuento el tipo de interés de mercado de una financiación a 5 años, que es del 3 %, el valor actual neto de los 5 pagos de 3.500 euros/año es de 16.029 euros. Su cuadro de amortización asociado a la operación sería:

	Principal	Intereses	Pendiente
año 0			16.029
año 1	3.019	481	13.010
año 2	3.110	390	9.900
año 3	3.203	297	6.697
año 4	3.299	201	3.398
año 5	3.398	102	0

AL FIRMARSE EL CONTRATO

		Debe	Haber
218	Elemento de transporte	16.029	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		13.010
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		3.019

AL FINAL DEL PRIMER EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Por la parte devengada y no vencida</i>			
662	Intereses por deudas	240,5	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		240,5
622	Reparación y conservación	250	
411	Acreedores por gastos devengados		250
<i>Amortización de los vehículos</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	1.602,9	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.602,9

PRIMERA CUOTA

		Debe	Haber
662	Intereses por deudas	240,5	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		240,5
622	Reparación y conservación	250	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		500
411	Acreedores por gastos devengados	250	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	3.500	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		3.500

AL FINAL DEL SEGUNDO EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Por la parte devengada y no vencida</i>			
662	Intereses por deudas	195	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		195
622	Reparación y conservación	250	
411	Acreedores por gastos devengados		250
<i>Traslado deuda de largo a corto plazo</i>			
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	3.110	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		3.110
<i>Amortización de los vehículos</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	3.205,8	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.205,8

.../...

ÚLTIMA CUOTA

		Debe	Haber
622	Reparación y conservación	250	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		500
411	Acreedores por gastos devengados	250	
662	Intereses por deudas	51	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		51
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	3.500	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		3.500

e. Ejemplo de venta con arrendamiento posterior

El 30 de junio, un ayuntamiento vende el camión de recogida de basuras a la empresa XX por 135.000 euros, firmándose a continuación un contrato de alquiler del mismo bien por 8 años a 20.000 euros anuales.

El camión está valorado en 150.000 euros, con una vida de 10 años. Actualmente ya han pasado algo más de dos años de vida, por lo que hay una amortización acumulada de 30.000 euros.

Dado que el plazo de alquiler coincide con el resto de vida útil del bien, se considera que se trata de una operación financiera pura, y este alquiler pasa a ser considerado como financiero.

El tipo de interés efectivo de la operación es del 3,93 %, y el cuadro de amortización sería:

	Principal	Intereses	Pendiente
año 0			135.000
año 1	14.684	5.316	120.316
año 2	15.262	4.738	105.054
año 3	15.863	4.137	89.192
año 4	16.488	3.512	72.704
año 5	17.137	2.863	55.567
año 6	17.812	2.188	37.755
año 7	18.513	1.487	19.242
año 8	19.242	758	0

AL FIRMARSE EL CONTRATO

		Debe	Haber
430	Derechos reconocidos	135.000	
174	Acreedores por arrendamientos financieros a largo plazo		120.316
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo		14.684

AL FINAL DEL PRIMER EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Por la parte devengada y no vencida</i>			
662	Intereses por deudas	2.658	
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo		2.658
<i>Amortización del vehículo</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	15.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.000

PRIMERA CUOTA

		Debe	Haber
662	Intereses por deudas	2.658	
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo		2.658
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo	20.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		20.000

AL FINAL DEL SEGUNDO EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Por la parte devengada y no vencida</i>			
662	Intereses por deudas	2.369	
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo		2.369
<i>Traslado deuda de largo a corto plazo</i>			
174	Acreedores por arrendamientos financieros a largo plazo	15.262	
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo		15.262
<i>Amortización del vehículo</i>			
681	Amortización del inmovilizado material	15.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		15.000

.../...

ÚLTIMA CUOTA

		Debe	Haber
662	Intereses por deudas	379	
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo		379
524	Acreedores por arrendamientos financieros a corto plazo	20.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		20.000

A la finalización del contrato, deberá darse de baja el bien contra su amortización acumulada.

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En el punto 9 de la Memoria, así como en varios apartados de la nota 4, se requiere información sobre los arrendamientos financieros y otras operaciones similares.

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

Es necesario incorporar una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento financiero.

A los activos que surjan de estos contratos, les es de aplicación la información a incluir en la memoria correspondiente a la naturaleza de estos, que establecen las notas relativas a inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y patrimonio público del suelo.

Para más detalles, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

1. Relación de cuentas

Las cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento se detallan a continuación: en color negro las comunes a los modelos Normal y Simplificado, en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal, y en rojo las que solo se prevén en el modelo Simplificado.

GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR

133. Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta.

GRUPO 2. ACTIVO NO CORRIENTE

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

250. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.

2500. En entidades de derecho público.

2501. En sociedades mercantiles.

- 2502. En otras entidades.
 - 251. Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas.
 - 2510. En entidades de derecho público.
 - 2511. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas.
 - 2512. En otras entidades.
 - 252. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 2520. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 2521. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 253. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 255. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 257. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 258. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO
- 260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
 - 261. Valores representativos de deuda a largo plazo.
 - 2610. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.
 - 2611. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.
 - 262. Créditos a largo plazo.
 - 2620. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 2621. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 2629. Otros créditos a largo plazo.
 - 263. Activos por derivados financieros a largo plazo.
 - 2630. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 2631. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.
 - 264. Créditos a largo plazo al personal.
 - 265. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 266. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.
 - 267. Intereses a largo plazo de créditos.

268. Imposiciones a largo plazo.

269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO

270. Fianzas constituidas a largo plazo.

275. Depósitos constituidos a largo plazo.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

294. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2940. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.

2941. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en sociedades mercantiles y cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.

2942. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

294. Deterioro de valor de participaciones a largo plazo.

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

2950. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2951. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

295. Deterioro de valor de valores representativos de deuda a largo plazo.

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

2960. Deterioro de valor de créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2961. Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2962. Deterioro de valor de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

296. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

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

2970. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento.

2971. Deterioro de valor de valores disponibles para la venta.

297. Deterioro de valor de créditos por aplazamiento y fraccionamiento a largo plazo.

298. Deterioro de valor de créditos y otras inversiones financieras a largo plazo.

2980. Deterioro de valor de créditos a largo plazo.

2981. Deterioro de valor de fianzas constituidas a largo plazo.

2982. Deterioro de valor de depósitos constituidos.

2983. Deterioro de valor de créditos por aplazamiento y fraccionamiento a largo plazo.

298. Deterioro de valor de otras inversiones financieras a largo plazo.

GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES

43. DEUDORES PRESUPUESTARIOS

430. Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.

4300. Operaciones de gestión.

4301. Otras cuentas a cobrar.

4302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4303. Otras inversiones financieras.

431. Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos de ingresos cerrados.

4310. Operaciones de gestión.

4311. Otras cuentas a cobrar.

4312. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4313. Otras inversiones financieras.

433. Derechos anulados de presupuesto corriente.

4330. Por anulación de liquidaciones.

43300. Operaciones de gestión.

43301. Otras cuentas a cobrar.

43302. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

43303. Otras inversiones financieras.

4332. Por aplazamiento y fraccionamiento.

43320. Operaciones de gestión.

43321. Otras cuentas a cobrar.

43322. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

43323. Otras inversiones financieras.

- 4339. Por devolución de ingresos.
- 434. Derechos anulados de presupuestos cerrados.
 - 4340. Por anulación de liquidaciones.
 - 43400. Operaciones de gestión.
 - 43401. Otras cuentas a cobrar.
 - 43402. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43403. Otras inversiones financieras.
 - 4342. Por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 43420. Operaciones de gestión.
 - 43421. Otras cuentas a cobrar.
 - 43422. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43423. Otras inversiones financieras.
- 437. Devolución de ingresos.
- 438. Derechos cancelados de presupuesto corriente.
 - 4380. Por cobros en especie.
 - 43800. Operaciones de gestión.
 - 43801. Otras cuentas a cobrar.
 - 43802. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43803. Otras inversiones financieras.
 - 4381. Por insolvencias y otras causas.
 - 43810. Operaciones de gestión.
 - 43811. Otras cuentas a cobrar.
 - 43812. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43813. Otras inversiones financieras.
- 439. Derechos cancelados de presupuestos cerrados.
 - 4390. Por cobros en especie.
 - 43900. Operaciones de gestión.
 - 43901. Otras cuentas a cobrar.
 - 43902. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 43903. Otras inversiones financieras.
 - 4391. Por insolvencias y otras causas.

- 43910. Operaciones de gestión.
- 43911. Otras cuentas a cobrar.
- 43912. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 43913. Otras inversiones financieras.
- 4392. Por prescripción.
 - 43920. Operaciones de gestión.
 - 43921. Otras cuentas a cobrar.
 - 43922. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo o asociadas.
 - 43923. Otras inversiones financieras.

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS

- 440. Deudores por IVA repercutido.
- 441. Deudores por ingresos devengados.
- 442. Deudores por servicio de recaudación.
 - 4420. Entes públicos deudores por recursos recaudados.
 - 4429. Otros deudores por servicio de recaudación.
- 443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 4430. Operaciones de gestión.
 - 4431. Otras cuentas a cobrar.
 - 4432. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4433. Otras inversiones financieras.
- 446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.
- 449. Otros deudores no presupuestarios.

45. DEUDORES Y ACREEDORES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS

- 450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.
- 451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.
 - 4510. Por anulación de liquidaciones.
 - 4519. Por devolución de ingresos.
- 452. Entes públicos, por derechos a cobrar.
- 453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.
- 454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.
- 455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.
- 456. Entes públicos, c/c. efectivo.

- 457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.
- 458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.
 - 4580. Por cobros en especie.
 - 4581. Por insolvencias y otras causas.
 - 4582. Por prescripción.
- 49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS
 - 490. Deterioro de valor de créditos.
 - 4900. Operaciones de gestión.
 - 4901. Otras cuentas a cobrar.
 - 4902. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4903. Otras inversiones financieras.

GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS

- 53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS
 - 530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
 - 5300. En entidades de derecho público.
 - 5301. En sociedades mercantiles.
 - 5302. En otras entidades.
 - 531. Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas.
 - 5310. En entidades de derecho público.
 - 5311. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas.
 - 5312. En otras entidades.
 - 532. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5320. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 5321. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
 - 5322. Valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados.
 - 533. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 536. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 537. Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 538. Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
- 540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
 - 5400. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.
 - 5401. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados.
 - 541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
 - 5410. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento.
 - 5411. Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta.
 - 5412. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados.
 - 542. Créditos a corto plazo.
 - 5420. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 5429. Otros créditos a corto plazo.
 - 543. Activos por derivados financieros a corto plazo.
 - 5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.
 - 5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
 - 544. Créditos a corto plazo al personal.
 - 545. Dividendo a cobrar.
 - 546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
 - 547. Intereses a corto plazo de créditos.
 - 548. Imposiciones a corto plazo.
 - 549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.

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

5491. De activos financieros disponibles para la venta.

55. OTRAS CUENTAS FINANCIERAS

550. Cuentas corrientes no bancarias.

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

5509. Otras cuentas no bancarias.

555. Pagos pendientes de aplicación.

556. Movimientos internos de tesorería.

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

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

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

5584. Libramientos para pagos a justificar.

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

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

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

565. Fianzas constituidas a corto plazo.

565. Fianzas y depósitos constituidos a corto plazo.

566. Depósitos constituidos a corto plazo.

567. Gastos financieros pagados por anticipado.

57. EFECTIVO Y ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES

570. Caja operativa.

571. Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas.

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

574. Caja restringida.

5740. Caja. Pagos a justificar.

5741. Caja. Anticipos de caja fija.

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

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

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

5759. Otras cuentas restringidas de pagos.

577. Activos líquidos equivalentes al efectivo.

59. DETERIORO DE VALOR DE INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

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

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

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

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

594. Deterioro de valor de participaciones a corto plazo.

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

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

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

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

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

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

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

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

596. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

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

5970. Deterioro de valor de valores mantenidos a vencimiento.

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

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

5980. Deterioro de valor de créditos a corto plazo.

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

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

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

GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA

66. GASTOS FINANCIEROS

- 660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
- 661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
- 662. Intereses de deudas.
 - 6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.
 - 6626. Intereses de otras deudas.
 - 6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
- 663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
 - 6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 66451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 66453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 66454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 66459. De transacciones previstas que no se produzcan.
 - 6646. Pérdidas en otros derivados financieros.
- 665. Pérdidas en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.
 - 6650. Pérdidas en inversiones financieras a coste amortizado.
 - 6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.
 - 6655. Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado.
- 666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
 - 6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.

667. Pérdidas de créditos incobrables.

6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6671. Con otras entidades.

669. Otros gastos financieros.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO

696. Pérdidas por deterioro de participaciones.

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

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

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

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

697. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda.

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

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

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

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

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

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

6983. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades.

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

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

GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

76. INGRESOS FINANCIEROS

760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.

761. Ingresos de valores representativos de deuda.

761. Ingresos de valores representativos de deuda, de créditos y de otras inversiones financieras.

- 762. Ingresos de créditos.
 - 7620. Ingresos de créditos.
 - 7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
- 763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7630. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7631. Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7632. Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
 - 7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 76451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 76452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 76453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 76454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 76459. De transacciones previstas que no se produzcan.
 - 7646. Beneficios en otros derivados financieros.
- 765. Beneficios en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.
 - 7650. Beneficios en inversiones financieras a coste amortizado.
 - 7651. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.
 - 7655. Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado.
- 766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7660. Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7661. Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
 - 7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
- 769. Otros ingresos financieros.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

- 796. Reversión del deterioro de participaciones.

- 7960. Reversión del deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.
- 7961. Reversión del deterioro de participaciones en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.
- 7962. Reversión del deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 797. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda.
 - 7970. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7971. Reversión del deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.
- 798. Reversión del deterioro de créditos y otras inversiones financieras.
 - 7980. Reversión del deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7981. Reversión del deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7982. Reversión del deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7983. Reversión del deterioro de créditos a otras entidades.
 - 7984. Reversión del deterioro de fianzas constituidas en otras entidades.
 - 7985. Reversión del deterioro de depósitos constituidos en otras entidades.

GRUPO 8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

- 80. PÉRDIDAS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS
 - 800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
 - 802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
- 89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS
 - 891. Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

GRUPO 9. INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

- 90. INGRESOS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS
 - 900. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

902. Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.

99. INGRESOS DE PARTICIPACIONES EN EL PATRIMONIO DE ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS NEGATIVOS PREVIOS

991. Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

993. Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

2. Norma de registro y valoración 8.^a de Activos financieros

a. Conceptos

Son activos financieros:

- El dinero en efectivo.
- Los instrumentos de capital o de patrimonio neto de otra entidad.
- Los derechos a recibir efectivo u otro activo financiero de un tercero o a intercambiar activos o pasivos en condiciones ventajosas.

Un instrumento financiero es un contrato que establece un derecho para una de las partes (activo financiero) y una obligación (pasivo financiero) o un componente del patrimonio neto (instrumento de patrimonio) para la otra.

Los activos financieros pueden adoptar multitud de formas (clases), como un depósito bancario, un crédito de un cliente, un préstamo concedido, una participación en un fondo de inversión, un paquete de acciones, una fianza constituida, etc.

La clave para su clasificación (posterior) y su contabilización es la finalidad para la que se mantienen.

b. Novedades

La principal novedad en su nueva clasificación radica en la finalidad para la que se mantienen (“se contrataron”), que, de acuerdo con el nuevo plan, determina el método de valoración aplicable.

Según el antiguo plan, los activos financieros se clasificaban en función de su naturaleza:

- Efectivo.
- Derechos de cobro.
- Instrumentos de capital o de patrimonio neto de otros entes (por ejemplo, acciones).

- Derechos a recibir un activo financiero (por ejemplo, fianzas o depósitos).
- Derivados financieros: derecho a intercambiar con un tercero activos o pasivos financieros en condiciones potencialmente favorables (por ejemplo, opciones, futuros).

Ahora, con el nuevo plan y tomando como base la finalidad de su tenencia, la clasificación es:

- Créditos y partidas a cobrar.
- Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
- Activos financieros a valor razonable con cambios en el resultado.
- Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas (según Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio).
- Activos financieros disponibles para la venta.

El efectivo también forma parte de los activos financieros, pero no está sujeto a métodos de valoración o cambios en estos.

DEFINICIONES DE ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

Grupo de entidades = dominante + dependientes

Es dominante la entidad que ostenta, directa o indirectamente, el control sobre la/s dependiente/s.

Se entiende por control la capacidad para dirigir las políticas financieras y la actividad de otra entidad con el fin de obtener rendimientos económicos o potencial de servicio.

Entidad multigrupo

La entidad gestionada por alguna entidad perteneciente al grupo que participa en su capital social o patrimonio conjuntamente con otra ajena al grupo.

Entidad asociada

Aquella entidad, no incluida en el grupo, sobre la que se ejerce 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.

c. Normas de registro

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

d. Normas de valoración

La valoración de los activos (y pasivos) financieros no depende, como en la Instrucción anterior, de su naturaleza, sino de la clasificación inicial asignada a los mismos, que dependerá, en la mayoría de los casos, de la intención de mantenerlos hasta el vencimiento o de venderlos a corto plazo.

Así, en función de la nueva clasificación de los activos financieros –descrita anteriormente–, les será de aplicación un método de valoración u otro.

Coste amortizado

Definición Se denomina así el importe inicialmente pagado por todos los conceptos menos la parte de la diferencia entre este y el valor de reembolso que haya devengado hasta el momento.

Es decir, es igual al valor presente de los flujos de efectivo futuros del instrumento, descontados al tipo de interés efectivo determinado para el mismo al inicio.

Tipo de interés efectivo

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

Aplicación CRÉDITOS Y PARTIDAS A COBRAR
ACTIVOS FINANCIEROS MANTENIDOS HASTA EL VENCIMIENTO

Método de cálculo

- + Valoración inicial
- Reembolsos del principal realizados
- +/- Imputación en resultados de la diferencia entre el valor inicial y de reembolso al vencimiento (método del tipo de interés efectivo)
- Reducciones por deterioro

COSTE AMORTIZADO A UNA FECHA

Valor razonable

Definición Importe por el que puede ser adquirido un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan la operación en condiciones de independencia mutua.

Aplicación (Activos a) VALOR RAZONABLE CON CAMBIOS EN EL RESULTADO
(Activos) DISPONIBLES PARA LA VENTA

Método de cálculo

Se calcula con carácter general con referencia a un valor de mercado fiable (por ejemplo, un mercado activo). En su defecto, modelos y técnicas de valoración: transacciones recientes, activos comparables, descuento de flujos, valoración de opciones. En todo caso, la técnica utilizada deberá maximizar el uso de datos observables, limitando consideraciones subjetivas y datos no contrastables.

¡Atención! El ajuste del valor contable del activo a su valor razonable se realiza de forma directa, es decir, no contempla la provisión por deterioro.

Distinción entre la imputación de los cambios de valor en el resultado (“A valor razonable”) o en el patrimonio (“Disponibles para la venta”)

Cuando se tenga el propósito de negociar → Los cambios de valor se registrarán directamente en el Resultado
el activo en el mercado

¿Qué se entiende por “negociar”?

Si bien el Plan contable no delimita el concepto, podemos recurrir al Plan General Contable de la empresa de 2007*, que establece las siguientes “actividades de negociación”:

- Adquisición o emisión con propósito de venderlo a corto plazo.
- Forma parte de una cartera gestionada conjuntamente con actuaciones recientes para obtener ganancias a corto plazo.
- Es un derivado, pero no un contrato de garantía financiera o instrumento de cobertura.

A coste

Definición Es el método de valoración histórico (Instrucción de 2004) y toma como base el coste de adquisición del activo.

Se aplica a los instrumentos que tienen la particularidad de permitir la recuperación de la inversión por otras vías, no solo del mercado. También a aquellos instrumentos de patrimonio en que no se pueda estimar su valor razonable de forma fiable.

El Plan contempla la valoración por grupos homogéneos mediante el método del coste medio ponderado.

Aplicación INVERSIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

Método de cálculo

$$\begin{aligned}
 &+ \text{ Valor razonable de la contraprestación} \\
 &+ \text{ Costes de transacción} \\
 &(+ \text{ Valor contable del activo anterior a su consideración de grupo, multigrupo y asociadas}) \\
 \hline
 = & \quad \mathbf{\text{Valor inicial}} \text{ (Coste inicial)} \\
 & \quad +/ - \text{ Correcciones por deterioro} \\
 \hline
 = & \quad \mathbf{\text{Valoración posterior}} \text{ (Coste posterior)}
 \end{aligned}$$

Deterioro

Se practicarán correcciones valorativas, como mínimo, al cierre del ejercicio y en el momento en que se acuerde su enajenación. Estas se reconocerán en el resultado del ejercicio en que se produzcan como gastos (deterioro) o ingresos (reversión), a menos que permanezcan ajustes de valor previos (véase la nota anterior).

Métodos para determinar el deterioro (D) del activo:

Se negocia en un mercado activo → D = Valor contable – Valor mercado

No se negocia en un mercado activo → D = Valor contable

(–) Valor libros

(+/-) Plusvalías tácitas

* La referencia del Plan que nos ocupa.

Tratamiento de los ajustes de una inversión previa que pasa a entidad del grupo, multigrupo o asociada

Los ajustes de valor previos realizados en una inversión en patrimonio de una entidad no catalogada de entidad del grupo, multigrupo o asociada, y contabilizados en el patrimonio neto, se mantendrán en este hasta su baja o por los sucesivos ajustes por deterioro o revalorización, de la forma siguiente:

- Ajustes previos por aumento de valor.
Las correcciones valorativas por deterioro minorarán el aumento de valor registrado en el patrimonio neto hasta agotarlo, y entonces se registrarán en el resultado del ejercicio.
- Ajustes previos por reducción de valor.
Las correcciones valorativas por revalorización aumentarán el valor del activo con abono al ajuste de patrimonio hasta agotarlo; en este momento el importe del activo se considerará coste de la inversión.

En caso de evidencia objetiva del deterioro del valor del activo, el importe de los ajustes previos se traspasará al resultado del ejercicio.

Plusvalías tácitas

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

Las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores al 1 de enero de 2015 se valorarán, en aquellos casos en que no pueda establecerse el valor contable correspondiente a su coste, por el valor recuperable de las mismas en esa fecha, para cuya determinación, salvo mejor evidencia, se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Resumen sobre la valoración inicial y posterior, e imputación de los cambios de valor de los activos financieros

Activos por naturaleza	Finalidad Grupo activos	Valoración inicial (compra)	Valoración posterior	Imputación de los cambios de valor
PARA CONSERVAR				
Deudas y otras cuentas a cobrar de la actividad normal (deudas comerciales)	Créditos y partidas a cobrar	Valor razonable¹ (valor nominal, opcional)	Coste amortizado (valor nominal, opcional)	RESULTADO
Activos financieros GFE ² determinables, no instrumentos de Patrimonio, sin negociación en un mercado activo				
Adquisiciones de instrumentos de deuda Acuerdo de venta a precio fijo o inicial más rentabilidad normal				
Valores representativos de deuda con vencimiento fijo y GFE ² determinables con negociación en un mercado activo <i>Intención de mantener hasta el vencimiento y capacidad financiera para hacerlo</i>	Mantenidos hasta el vencimiento	Valor razonable¹	Coste amortizado	RESULTADO
PARA VENDER				
Activos con negociación en un mercado activo adquiridos para realizarlos a corto plazo (especulativo) <i>No-acuerdo de venta a precio fijo o inicial más rentabilidad normal</i>	A valor razonable con cambios en el resultado	Valor razonable¹	Valor razonable	RESULTADO
Derivados <ul style="list-style-type: none"> • <i>No contratos de garantía financiera</i> • <i>No Cobertura (NRV 10a)</i> 				
Inversiones en patrimonio en general (no flujos de efectivo fijos, no vencimiento)	Disponibles para la venta	Valor razonable¹	Valor razonable³	PATRIMONIO NETO
Instrumentos de deuda con cotización (no mantenidos hasta el vencimiento)				
Otros no incluidos, obligatoriamente o voluntariamente, en otras categorías				
<i>No se incluirán nunca:</i>				
– <i>Derivados (VRazonable con cambios en resultado).</i>				
– <i>Instrumentos asimilables a créditos y partidas a cobrar si no cotizan.</i>				

Activos por naturaleza	Finalidad	Valoración	Valora-	Imputación
	Grupo activos	inicial (compra)	ción posterior	de los cambios de valor

PARA CONTROL

	Inversio- nes en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	Coste¹ Cuenta si existe inversión anterior a la considera- ción grupo	Coste menos deterio- ro del valor	RESULTADO
Participaciones en entidades del grupo, multi-grupo y asociadas				
Otras participaciones en patrimonio con valor razonable no fiable (y derivados sobre estos títulos)				

1 Por defecto, corresponderá al precio de la transacción más los costes de transacción directamente atribuibles.

En caso de que sean poco significativos → Resultado del ejercicio.

2 Generadores de flujos de efectivo.

3 La asignación de valor se realiza mediante el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos.

La opción de aplicar el **Valor nominal** señalada para los **Créditos y partidas a cobrar** se concreta de la manera siguiente:

Activos por naturaleza	Finalidad	Valoración	Valoración	Imputación
	Grupo activos	inicial (compra)	posterior	de los cambios de valor

PARA CONSERVAR

	<i>Requisitos:</i>	Créditos y partidas a cobrar	Valor nominal	Valor nominal	N/A
Créditos y deudas comerciales	– <i>Intereses no contractuales.</i>				
Anticipos y créditos al personal	– <i>Importe no significativo del posible descuento por flujos de efectivo</i>				
Dividendos a cobrar	– <i>Vencimiento no superior al año</i>				
Desembolsos sobre instrumentos de patrimonio					
Fianzas	<i>¡SIEMPRE!</i>				

e. Reclasificaciones

La reclasificación supone que los activos financieros pasen de una categoría a otra y, por lo tanto, que ajusten sus valoraciones. La norma establece las condiciones en las

que se pueden efectuar estas reclasificaciones y algunas limitaciones a las mismas, que relacionamos a continuación.

“Las reclasificaciones entre las diferentes categorías de activos financieros, deben atenerse a las siguientes reglas:

- a) La entidad no podrá reclasificar ningún activo financiero en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
- b) Los instrumentos financieros derivados no podrán reclasificarse fuera de la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
- c) Si como consecuencia de un evento inusual y altamente improbable de que se repita en un futuro, surgido con posterioridad a su clasificación inicial, un instrumento de deuda clasificado en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en resultados no se mantiene ya con la intención de realizarlo a corto plazo, la entidad podrá reclasificarlo en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento, si tiene la intención efectiva y la capacidad financiera de conservarlo hasta su vencimiento.

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

- d) La entidad no podrá clasificar ni tener clasificado ningún activo financiero en la categoría de inversiones mantenidas hasta el vencimiento si durante el ejercicio actual o los dos ejercicios anteriores ha vendido o reclasificado activos financieros incluidos en esta categoría, salvo que fuese por un importe insignificante en relación con el importe total de los activos incluidos en la misma o se tratase de alguna de las siguientes ventas o reclasificaciones:
 1. Las que estén muy próximas al vencimiento.
 2. Las que tengan lugar después de que la entidad haya cobrado la práctica totalidad del principal del activo financiero, de acuerdo con su plan de amortización.
 3. Las que sean atribuibles a un suceso aislado, no recurrente, y que no pudieron ser razonablemente anticipadas por la entidad.

Cuando la calificación de un activo financiero como inversión mantenida hasta el vencimiento deje de ser adecuada como consecuencia de ventas o reclasificaciones por un importe que no sea insignificante, según lo dispuesto en el apartado anterior, así como por cambios en la intención o en la capacidad financiera de la entidad para mantenerlas, todos los activos financieros in-

cluidos en dicha categoría se reclasificarán inmediatamente en la categoría de activos financieros disponibles para la venta, y se valorarán por su valor razonable, no siendo posible además clasificar activos financieros como inversiones mantenidas a vencimiento durante los dos ejercicios siguientes.

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

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

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

- e) Los valores representativos de deudas clasificadas inicialmente en la categoría activos financieros disponibles para la venta podrán reclasificarse en la categoría inversiones mantenidas hasta el vencimiento si la entidad tiene la intención y la capacidad financiera de mantenerlos hasta el vencimiento, sin perjuicio de lo previsto en el apartado d) anterior.
- f) Las inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando dejen de tener tal calificación se valorarán de acuerdo con las reglas aplicables a los activos financieros disponibles para la venta”.

Véase el cuadro resumen a continuación.

Cuadro de reclasificaciones

Finalidad	
Activos por naturaleza	Grupo activos
PARA CONSERVAR	
Deudas y otras cuentas a cobrar de la actividad normal (deudas comerciales)	
Activos financieros GFE determinables, no instrumentos de Patrimonio, sin negociación en un mercado activo	Créditos y partidas a cobrar
Adquisiciones de instrumentos de deuda <i>Acuerdo de venta a precio fijo o inicial más rentabilidad normal</i>	
Valores representativos de deuda con vencimiento fijo y GFE determinables con negociación en un mercado activo <i>Intención de mantener hasta el vencimiento y capacidad financiera para hacerlo</i>	Mantenido hasta el vencimiento
	→ CONTAMINACIÓN →
	Mantenido hasta el vencimiento
PARA VENDER	
Activos con negociación en un mercado activo adquiridos para realizarlos a corto plazo (especulativo) <i>No acuerdo de venta a precio fijo o inicial más rentabilidad normal</i>	A valor razonable con cambios en el resultado
Derivados <ul style="list-style-type: none"> • No contratos de garantía financiera. • No cobertura (NRV 10a). 	(TODOS)
Inversiones en patrimonio en general (no flujos de efectivo fijos, no vencimiento)	
Instrumentos de deuda con cotización (no mantenidos hasta el vencimiento)	
Otros no incluidos, obligatoriamente o voluntariamente, en otras categorías.	Disponibles para la venta
<i>No se incluirán nunca:</i> <ul style="list-style-type: none"> - Derivados (VRazonable con cambios en resultado). - Instrumentos asimilables a créditos y partidas a cobrar si no cotizan. 	
PARA CONTROL	
Participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas
Otras participaciones en patrimonio con valor razonable no fiable (y derivados sobre estos títulos)	

f. Bajas

La entidad dará de baja un activo financiero o una parte del mismo solo cuando hayan expirado o se hayan transmitido los derechos sobre los flujos de efectivo que el activo genera, siempre que, en este último caso, se hayan transferido de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo financiero. La principal novedad es la forma en que se registran las cesiones de activos financieros cuando la entidad mantenga los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de los mismos; en este caso, no dará de baja el activo financiero y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Transferencia sustancial, no total

Habrá que dar de baja el activo financiero, reconociendo de forma separada, como activo o pasivo, cualquier derecho u obligación creados o retenidos como consecuencia de la transmisión.

Transferencia no sustancial

Si se retienen de forma sustancial los riesgos y ventajas, mantendrá el activo financiero en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida.

Contabilización

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

g. Dividendos e intereses recibidos de activos financieros

A efectos de devengo, los dividendos se entienden devengados a la fecha del acuerdo de la junta de accionistas, y los intereses de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo, de la forma siguiente:

Devengo posterior
a la inversión:

Se registrarán como resultados del ejercicio. Excepto en los dividendos que correspondan a beneficios obtenidos antes de la inversión → reducirán el valor inicial de la inversión.

Devengo previo

a la inversión:

En la valoración inicial, tanto los dividendos como los intereses (explícitos) se registrarán de forma independiente al activo y atendiendo a su vencimiento.

¡Observación! El cálculo del tipo de interés efectivo se puede realizar mediante capitalización simple en caso de que el vencimiento sea a corto plazo y en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.

Procedimientos contables

		Debe	Haber
<i>Dividendos acordados antes de la adquisición</i>			
25X/26X/54X	Participaciones a largo plazo en entidades	X	
545	Dividendo a cobrar	Y	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		X+Y
<i>Intereses devengados previamente a la adquisición</i>			
261/541	Valores representativos de deuda	X	
266/546	Intereses de valores representativos de deuda	Y	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		X+Y
<i>Dividendos acordados posteriormente a la adquisición por beneficios previos</i>			
545	Dividendo a cobrar	X	
25X/26X/54X	Participaciones a largo plazo en entidades		X

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

- Préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados

Respecto de los préstamos concedidos a largo plazo con intereses subvencionados, cuando el efecto de la no actualización globalmente considerado sea significativo, se valorarán por su valor razonable que será igual al valor actual de los flujos de efectivo a cobrar, aplicando la tasa de interés de la Deuda del Estado vigente en cada plazo. La diferencia entre este valor y el valor nominal o el importe entregado, según el caso, se imputará como subvención concedida en la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en el que se reconoce el activo financiero.

- Como norma general, los costes de las transacciones deberían imputarse al resultado del ejercicio, excepto cuando su magnitud aconseje incorporarlos en el valor del activo financiero. Facilitaría los cálculos, ya que la tasa efectiva coincidiría con el interés nominal.
- En la información complementaria a adjuntar en la nota de Remanente de tesorería de la Memoria de las cuentas anuales, habría que especificar la naturaleza y los importes de aquellas partidas que puedan aumentar o limitar la cifra de “Remanente de tesorería para gastos generales”. Por ejemplo, aquellos saldos pendientes de cobrar de Administraciones Públicas que, a pesar de no estar provisionados, suponen una limitación a la disposición del Remanente por no tener una fecha cierta de cobro.

4. Información a incluir en las Cuentas anuales

La información específica sobre los Activos financieros se detalla en el punto 7 de la nota 4 y en la nota 10 de la Memoria.

Finalmente, debe recordarse que, con el Remanente de tesorería, se pide información detallada de los saldos de dudoso cobro.

Para más detalles, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las Cuentas anuales.

5. Casos prácticos

a) Créditos y partidas a pagar

ENUNCIADO

El Consorcio A vende a B el 1/01/15 un equipo por 1.000 euros. B pide financiación a 2 años y el precio sube a 1.200 euros (más IVA).

VALORACIÓN

Inicialmente, el valor razonable, y posteriormente, el coste amortizado. No es aplicable el registro por el valor nominal del activo porque el vencimiento supera el año. Habrá que determinar el tipo de interés efectivo.

CONTABILIZACIÓN**Tasa efectiva:**

$$1.000 = \frac{1.200}{(1 + i)^2}; \quad i = 9,54\%$$

		Debe	Haber
<i>Venta del equipo a 1/01/15</i>			
430X	Deudor B	1.210,00	
700	Ventas de mercaderías		1.000,00
477	HP, IVA repercutido		210,00
<i>Devengo de intereses a 31/12/15</i>			
430X	Deudor B	95,40	
762	Ingresos de créditos (1.000 x 9,54 %)		95,40
<i>Devengo de intereses y cobro de venta 31/12/16</i>			
430X	Deudor B	104,60	
762	Ingresos de créditos (1.000 + 95,4) x 9,54 %		104,60
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	1.410,00	
430X	Deudor B		1.410,00

b) Activos financieros mantenidos hasta el vencimiento**ENUNCIADO I – Intereses explícitos**

Compra de Bonos de la Generalitat con fecha 31/12/2015. Valor nominal de los Bonos: 3.500 euros. Cupón anual vencido: 4 %. Reembolso el 2.º año. Coste de la operación: 15 euros.

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Sin embargo, ya que estos últimos representan un 0,43 % de la inversión, los podríamos registrar como gastos del ejercicio: opción planteada por el Plan cuando no sean significativos. En todo caso, a efectos descriptivos los incluimos con el precio de la transacción, ya que de esta manera se puede describir el cálculo de la tasa efectiva. Posteriormente, se valorarán por el coste amortizado.

CONTABILIZACIÓN

Tasa efectiva:

mediante la actualización de los flujos de efectivo

$$3.500 + 15 = \frac{140}{(1+i)} + \frac{140 + 3.500}{(1+i)^2} \quad i = 3,77\%$$

A partir de la tasa efectiva, podemos deducir la tabla siguiente:

	Coste amortizado inicial	Ingresos financieros	Cobro	Coste amortizado final
31/12/16	3.515,00	132,65	140,00	3.507,65
31/12/17	3.507,65	132,35	3.640,00	0,00

¡¡ATENCIÓN!! Si los costes de las transacciones se registran a resultados, la tasa efectiva (método del tipo efectivo) coincidirá con el interés del activo

		Debe	Haber
<i>Compra de bonos a 31/12/2015</i>			
2610	Valores representativos de deuda a largo plazo	3.515,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		3.515,00
400	Acreedores por obligaciones reconocidas	3.515,00	
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes		3.515,00
<i>Devengo de intereses y cobro cupón anual a 31/12/2016</i>			
546	Intereses a corto plazo de valores de deuda	140,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		132,65
261	Valores representativos de deuda a largo plazo		7,35
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	140,00	
546	Intereses a corto plazo de valores de deuda		140,00
<i>Reclasificación de largo plazo a corto plazo a 31/12/2016</i>			
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	3.507,65	
261	Valores representativos de deuda a largo plazo		3.507,65
<i>Devengo de intereses y cobro cupón anual a 31/12/2017</i>			
546	Intereses a corto plazo de valores de deuda	140,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		132,35
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		7,65
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	140,00	
546	Intereses a corto plazo de valores de deuda		140,00
<i>Amortización de los títulos a 31/12/2017</i>			
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	3.500,00	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		3.500,00

ENUNCIADO II – Intereses implícitos

Compra de Letras del Tesoro a 31/12/15. Importe de la compra: 3.425 euros. Valor nominal de las letras: 3.600 euros. Reembolso a finales del 2.º año. Coste de la operación: 15 euros.

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Como en el caso anterior, a efectos descriptivos, incluimos los costes de la transacción junto con su precio, para describir el cálculo de la tasa efectiva. Posteriormente, por el coste amortizado.

CONTABILIZACIÓN**Tasa efectiva:**

mediante la actualización de los flujos de efectivo

$$3.425 + 15 = \frac{3.600}{(1 + i)^2} \quad i = 2,30\%$$

A partir de la tasa efectiva, podemos deducir la siguiente tabla:

	Coste amortizado inicial	Ingresos financieros	Cobro	Coste amortizado final
31/12/16	3.515,00	132,65	140,00	3.507,65
31/12/17	3.507,65	132,35	3.640,00	0,00

¡¡ATENCIÓN!! Si los costes de las transacciones se registran en resultados, la tasa efectiva (método del tipo efectivo) coincidirá con el interés del activo.

		Debe	Haber
<i>Compra de letras a 31/12/2015</i>			
261	Valores representativos de deuda a largo plazo	3.440,00	
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas		3.440,00
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas	3.440,00	
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes		3.440,00
<i>Devengo de intereses a 31/12/2016</i>			
261	Valores representativos de deuda a largo plazo	79,10	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		79,10

		Debe	Haber
<i>Reclasificación de l/p a c/p a 31/12/2016</i>			
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	3.519,10	
261	Valores representativos de deuda a largo plazo		3.519,10
<i>Devengo de intereses a 31/12/2017</i>			
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	80,90	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		80,90
<i>Amortización de los títulos a 31/12/2017</i>			
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	3.600,00	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		3.600,00

ENUNCIADO III – Deterioro

Compra de Letras del Tesoro a 31/12/15. Importe de la compra: 3.425 euros. Vnominial de las letras: 3.600 euros. Reembolso a finales del 2.º año. Coste de la operación: 15 euros. A 1/01/2017 se conoce que se ingresarán 3.600 euros a finales de 2018 (no 2017).

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Como en los casos anteriores, a efectos descriptivos, incluimos los costes de la transacción junto con su precio, para describir el cálculo de la tasa efectiva. Posteriormente, por el coste amortizado.

CONTABILIZACIÓN

Tasa efectiva:

mediante la actualización de los flujos de efectivo

$$3.425 + 15 = \frac{3.600}{(1 + i)} \quad \mathbf{i = 2,30\%}$$

A partir de la tasa efectiva, podemos deducir la siguiente tabla:

	Coste amortizado inicial	Ingresos financieros	Cobro	Coste amortizado final
31/12/16	3.440,00	79,12	0,00	3.519,12
01/01/17	Deterioro			3.439,94
31/12/17	3.439,94	79,12	0,00	3.519,06
31/12/18	3.519,06	80,94	3.600,00	0,00

		Debe	Haber
<i>Compra letras a 31/12/2015</i>			
261	Valores representativos de deuda a largo plazo	3.440,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		3.440,00
400	Acreedores por obligaciones reconocidas	3.440,00	
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes		3.440,00
<i>Devengo de intereses a 31/12/2016</i>			
261	Valores representativos de deuda a largo plazo	79,10	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		79,10
<i>Reclasificación de largo plazo a corto plazo a 31/12/2016</i>			
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	3.519,10	
261	Valores representativos de deuda a largo plazo		3.519,10
<i>Deterioro a 01/01/2017</i>			
697	Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda	79,18	
297	Deterioro de valores representativos de deuda		79,18
Nuevo coste amortizado final a 31/12/16 : 3.439,94 €			
<i>Devengo de intereses a 31/12/2017</i>			
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	79,12	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		79,12
<i>Devengo de intereses y amortización de los títulos a 31/12/2018</i>			
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	80,94	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		80,94
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	3.600,00	
297	Deterioro de valores representativos de deuda	79,18	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		3.679,18

c) Activos a valor razonable con cambios en el resultado

ENUNCIADO IV

Una entidad compra en bolsa el 1 de febrero de 2015 participaciones de una sociedad con el fin de venderlas a corto plazo. Valor razonable en la fecha de compra: 3.000 euros. Gastos de transacción: 100 euros.

A 31/12/2015, el Valor razonable es de 2.700 euros.

El 01/02/2016 se venden por 3.200 euros.

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Posteriormente, el valor anterior se ajustará al nuevo valor razonable determinado en la nueva fecha y la diferencia se registrará en el resultado del ejercicio.

CONTABILIZACIÓN

		Debe	Haber
<i>Compra participaciones</i>			
5401	Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados	3.000,00	
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas		3.000,00
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas	3.000,00	
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes		3.000,00
<i>Registro de gastos de transacción</i>			
669	Otros gastos financieros	100,00	
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas		100,00
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas	100,00	
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes		100,00
<i>Valor razonable a 31/12/2015</i>			
6640	Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados	300,00	
5401	Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados		300,00
<i>A la venta del activo financiero</i>			
5401	Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados	500,00	
7640	Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable con cambios en resultados		500,00
430	Deudores por derechos reconocidos	3.200,00	
5401	Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados		3.200,00
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	3.200,00	
430	Deudores por derechos reconocidos		3.200,00

d) Disponibles para a la venta**ENUNCIADO V – Activo con negociación**

Un ente mantiene una cartera con 100 acciones de la Sociedad X con cotización en un mercado activo. Coste adquisición: 10 €/acción. Fecha adquisición: 1/01/2015. Cotización a 31/12/2015: 11 €/acción.

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Posteriormente, el valor anterior se ajustará al nuevo valor razonable determinado en la nueva fecha y, en el caso de los activos “disponibles para la venta”, la diferencia surgida se registrará en el Patrimonio neto.

CONTABILIZACIÓN

		Debe	Haber
<i>Compra acciones a 1/01/2015</i>			
260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.000,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		1.000,00
400	Acreedores por obligaciones reconocidas	1.000,00	
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes		1.000,00
<i>Valor razonable a 31/12/2015</i>			
260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	100,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		100,00
<i>Al cierre del ejercicio 2015 (cambio en el Patrimonio neto)</i>			
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	100,00	
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		100,00

ENUNCIADO VI – Activo con negociación e intereses

Compra de letras que cotizan en un mercado activo por importe de 900 euros. Fecha: 1/01/2015. Coste de la operación: 20 euros. Valor reembolso a 1/01/2017: 1.100 euros. Cotización a 31/12/2015: 1.050 euros.

Venta el 1/01/2016: 1.075 euros

El ente las ha registrado en la categoría de *Disponibles para la venta*.

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Posteriormente, el valor anterior se ajustará al nuevo valor razonable determinado en la nueva fecha, y la diferencia surgida se registrará en el Patrimonio neto.

Dado que el activo incluye intereses implícitos, habrá que deducir la tasa efectiva.

El Patrimonio neto (cuenta 900) recogerá la variación en el precio de mercado del activo no atribuible al devengo de los intereses.

CONTABILIZACIÓN

Tasa efectiva:

$$900 + 20 = \frac{1.100}{(1 + i)^2} \quad i = 9,35\%$$

Período	Coste amortizado inicial	Ingresos financieros	Coste amortizado final
2015	920,00	85,98	1.005,98
2016	1.005,98	94,02	1.100,00

		Debe	Haber
<i>Compra de Letras a 1/01/2015</i>			
261	Valores representativos de deuda a largo plazo	920,00	
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas		920,00
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas	920,00	
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes		920,00
<i>Devengo de intereses y revalorización a 31/12/2015</i>			
261	Valores representativos de deuda a largo plazo	130,00	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		85,98
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		44,02
<i>Regularización al cierre 2015</i>			
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	44,02	
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		44,02

		Debe	Haber
<i>Venta de las Letras a 1/01/2016</i>			
261	Valores representativos de deuda a largo plazo	25,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		25,00
57	Efectivo y activos líquidos equivalentes	1.075,00	
261	Valores representativos de deuda a largo plazo		1.075,00
<i>Regularización resultado ejercicio 2016</i>			
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	25,00	
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		25,00
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	69,02	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		69,02

ENUNCIADO VII – Deterioro

A partir de los datos del enunciado V.

En 2016, las acciones caen a 5 €/acción. El ente considera que no recuperarán niveles por encima de esta cifra.

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Posteriormente, el valor anterior se ajustará al nuevo valor razonable determinado en la nueva fecha y, en el caso de los activos ‘disponibles para la venta’, la diferencia surgida se registrará en el Patrimonio neto.

CONTABILIZACIÓN

		Debe	Haber
SALDOS A 31.12.2015:			
260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	1.100,00	
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta		100,00

2016:

Corregimos la revalorización producida contra patrimonio

800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	100,00	
260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		100,00

Recogemos deterioro en resultados: Padq - Valor razonable

696	Pérdidas de participaciones de patrimonio de otros entes	500,00	
260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		500,00

Regularización resultado ejercicio 2016

800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		100,00
133	Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta	100,00	

e) Inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas

ENUNCIADO VIII

A posee acciones de B (20 % capital), como disponibles para la venta. Valor razonable: 200.000 euros.

A adquiere un 5 % adicional de B (pasa a ser asociada). Padq: 60.000 euros. Coste de la transacción: 600 euros.

Valor participación 25 % = 260.600 euros.

VALORACIÓN

La valoración inicial corresponde al precio de la inversión más los costes de la transacción. Posteriormente, el valor anterior se ajustará por los deterioros y, en su caso, aumentará por las nuevas adquisiciones del mismo activo.

En este caso, se registrará una reclasificación de “Disponibles para la venta” a “Participaciones entidades asociadas”.

En el Patrimonio se mantendrán los incrementos de valor que hubiese experimentado la inversión inicial.

ENUNCIADO IX

A partir de los datos anteriores.

A 31/12/2015, el patrimonio de B equivalente al 25 % de la participación de A es de 250.000 euros.

VALORACIÓN

Antes de practicar el deterioro que corresponde, debe indagarse la posible existencia de plusvalías tácitas:

- ¡Efectivamente, B tiene registrada una participación en una empresa tecnológica, erróneamente contabilizada a Valor nominal!

Su valor razonable indica la existencia de plusvalías por valor de 70.000 euros (17.500 euros; 25 %).

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. En color negro, las comunes a los modelos Normal y Simplificado, y en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal. No existe ninguna cuenta exclusiva del modelo Simplificado.

DE PASIVOS

GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA

- 13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR
 - 132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
- 15. EMPRÉSTITOS Y OTRAS EMISIONES ANÁLOGAS A LARGO PLAZO
 - 150. Obligaciones y bonos a largo plazo.
 - 156. Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones análogas.
 - 1560. Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos.
 - 1569. Intereses a largo plazo de otros valores negociables.
 - 159. Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo.

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

- 163. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 164. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.
- 165. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 166. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 167. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 169. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

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

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

GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES

40. ACREEDORES PRESUPUESTARIOS

- 400. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente.
 - 4000. Operaciones de gestión.
 - 4001. Otras cuentas a pagar.
 - 4002. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4003. Otras deudas.
- 401. Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados.
 - 4010. Operaciones de gestión.
 - 4011. Otras cuentas a pagar.

4012. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4013. Otras deudas.

41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS

410. Acreedores por IVA soportado.

411. Acreedores por gastos devengados.

413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

4130. Operaciones de gestión.

4131. Otras cuentas a pagar.

4132. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4133. Otras deudas.

414. Entes públicos acreedores por recaudación de recursos.

416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades.

418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.

4180. Operaciones de gestión.

4181. Otras cuentas a pagar.

4182. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4183. Otras deudas.

419. Otros acreedores no presupuestarios.

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

513. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

514. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

5140. Deudas representadas en valores negociables a coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

5141. Deudas representadas en valores negociables a valor razonable con cambios en resultados, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

515. Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

516. Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

517. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

519. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
 - 521. Deudas por operaciones de tesorería.
 - 522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.
 - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
 - 524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
 - 526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.
 - 5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.
 - 5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
 - 527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
 - 528. Intereses a corto plazo de otras deudas.
 - 529. Otras deudas a corto plazo.

DE RESULTADOS

66. GASTOS FINANCIEROS
- 660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
 - 661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
 - 662. Intereses de deudas.
 - 6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.
 - 6626. Intereses de otras deudas.
 - 6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
 - 6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

- 6646. Pérdidas en otros derivados financieros.
 - 665. Pérdidas en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.
 - 6650. Pérdidas en inversiones financieras a coste amortizado.
 - 6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.
 - 6655. Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado.
 - 666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
 - 6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
 - 667. Pérdidas de créditos incobrables.
 - 6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6671. Con otras entidades.
 - 668. Diferencias negativas de cambio.
 - 669. Otros gastos financieros.
76. INGRESOS FINANCIEROS
- 760. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto.
 - 761. Ingresos de valores representativos de deuda.
 - 762. Ingresos de créditos.
 - 7620. Ingresos de créditos.
 - 7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 763. Ingresos de inversiones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7630. Ingresos de participaciones en el patrimonio neto de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7631. Ingresos de valores representativos de deudas de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7632. Ingresos de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 7640. Beneficios en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7641. Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
 - 7642. Beneficios en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

- 7646. Beneficios en otros derivados financieros.
- 765. Beneficios en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.
 - 7650. Beneficios en inversiones financieras a coste amortizado.
 - 7651. Beneficios en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.
 - 7655. Beneficios en pasivos financieros a coste amortizado.
- 766. Beneficios en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7660. Beneficios en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 7661. Beneficios en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
 - 7663. Beneficios en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
- 768. Diferencias positivas de cambio.
- 769. Otros ingresos financieros.

DE VARIACIONES PATRIMONIALES

- 842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
- 942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

2. Norma de registro y valoración 9.^a de Pasivos financieros

a. Conceptos

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

El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo o de un gasto, o la disminución de otro pasivo, o de ingresos o del patrimonio neto.

Cuando se trate de pasivos que también tengan reflejo en la ejecución del presupuesto, el reconocimiento mencionado se puede efectuar cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos que determinan el reconocimiento de gastos o ingresos presupuestarios. En este caso, al menos en la fecha de cierre del periodo, aunque no se hayan dictado los actos mencionados, se reconocerán en el balance los pasivos devengados por la entidad hasta la fecha referida.

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

En las operaciones de tesorería, en todo caso, y en los supuestos en que la operación de crédito se instrumente mediante un crédito de disposición gradual, se considerará que la entidad se convierte en parte obligada cuando se produzca la recepción de las disponibilidades líquidas en su tesorería.

b. Criterios y métodos de valoración

A efectos de su valoración, los Pasivos financieros se pueden clasificar en:

- Pasivos financieros a coste amortizado.
- Pasivos financieros a valor razonable con cambios en el resultado.

En ningún caso un pasivo financiero podrá ser reclasificado de una categoría a la otra.

Criterio del coste amortizado

El coste amortizado es el importe al que inicialmente fue valorado un pasivo financiero, menos los reembolsos del principal, más o menos según proceda, la parte de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento imputada a la cuenta del resultado económico patrimonial mediante la utilización del tipo de interés efectivo.

El tipo de interés efectivo es el tipo que iguala el valor contable del activo o pasivo financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida de este.

Una de las consecuencias de este cambio en el criterio de valoración de las deudas es la desaparición de gastos a distribuir en varios ejercicios, ya que con la nueva valoración al coste amortizado, los rendimientos implícitos pasan a devengar y reconocer como mayor valor de la deuda a lo largo de la vida de la misma utilizando el tipo de interés efectivo.

Se aplica a la práctica totalidad de los pasivos financieros, en concreto:

- Débitos y partidas a pagar por operaciones derivadas de la actividad habitual.
- Deudas representadas en valores negociables emitidos con la intención de mantenerlos hasta el vencimiento y los que se esperan recomprar antes del vencimiento a precio de mercado en un plazo superior al año desde su emisión.
- Deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo de recomprarlos antes del vencimiento a un precio fijo, o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestador.
- Deudas con entidades de crédito.
- Otros débitos y partidas a pagar.

Con carácter general, se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contra, es el precio de la transacción, que equivale al valor razonable de la contraprestación recibida, ajustado con los costes de transacción que sean directamente atribuibles a la emisión (*en préstamos, valor nominal menos los gastos de contratación*).

Sin embargo, los costes de transacción se pueden imputar al resultado del ejercicio en que se reconoce el pasivo cuando tengan poca importancia relativa.

La valoración posterior será por su coste amortizado, tratando los intereses devengados a resultados del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo.

Criterio del valor razonable

Se valoran con este criterio:

- Las deudas representadas en valores negociables emitidos con el acuerdo o el objetivo de recomprarlos a corto plazo, excepto aquellos en los que el acuerdo se efectúe a un precio fijo o a un precio igual al de emisión más la rentabilidad normal del prestador.
- Los derivados, excepto los que sean contratos de garantía financiera o hayan sido designados instrumentos de cobertura y cumplan los requisitos de la norma de reconocimiento y valoración núm. 10.

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

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

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

c. Casos especiales

i. Deudas asumidas

En el caso de deudas asumidas de otros entes, la entidad que asume la deuda deberá reconocer la subvención concedida en el momento en que entre en vigor la norma o el acuerdo de asunción, registrando como contrapartida el pasivo surgido como consecuencia de esta operación.

Las subvenciones de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor contable de los elementos entregados, en el caso del ente concedente, y por su valor razo-

nable en el momento del reconocimiento, en el caso del ente beneficiario, salvo que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y valoración, se deduzca otra valoración del elemento patrimonial en que se materialice la transferencia o subvención. Las **subvenciones concedidas por asunción de deudas** se valorarán por el valor razonable de la deuda en el momento de la asunción.

ii. Pasivos a coste subvencionado

Los **préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados** se podrán valorar por el importe recibido, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad. Cuando el pasivo financiero con intereses subvencionados se valore por su valor actual, la diferencia entre dicho valor y el valor nominal o el importe recibido, según el caso, se reconocerá como una subvención recibida.

Como criterio general, las subvenciones para financiar gastos (en este caso financieros) se imputarán al resultado del mismo ejercicio en que se devenguen los gastos que estén financiando.

Sin embargo, las partidas a pagar a largo plazo sin tipo de interés contractual se podrán valorar por el nominal y los préstamos recibidos a largo plazo con intereses subvencionados se podrán valorar por el importe recibido, cuando el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad.

iii. Subvenciones para reducir pasivos financieros

Las subvenciones para cancelación de pasivos financieros se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzca la cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso se imputarán en función del elemento financiado.

d. Novedades

A primera vista, el criterio de valoración del coste amortizado parece la mayor novedad, al considerarse este criterio de valoración el que corresponde a la mayor parte de pasivos financieros existentes en el mundo local. Sin embargo, la tolerancia que incorpora el principio de importancia relativa, que permite tratar los gastos de contratación (transacción) como gastos del ejercicio, hará perder relevancia a este cambio, pues coincidirá la valoración a coste amortizado con los datos bancarios de la operación.

Un segundo cambio que inicialmente pasa más desapercibido, y que puede conllevar una mayor incidencia práctica que el anterior, es la identificación de subvenciones implícitas en los pasivos sin coste o a coste por debajo del precio de mercado. Operaciones sin tipo de interés con una vida de 10 años suponen importes de subvenciones implícitas que se sitúan cerca del 10 % del nominal de la operación, y que difícilmente pueden considerarse no significativas.

e. Aplicación práctica

i. El control detallado de los pasivos

Tratar un pasivo a coste amortizado significa utilizar contablemente un cuadro de amortización no coincidente con el bancario, por lo que difícilmente se puede hacer sin un control individualizado de las operaciones, que actúe de herramienta auxiliar y de apoyo a la contabilidad.

Este hecho no es nuevo, ya en la Instrucción de 2004 era necesario este control, pero la valoración por coste amortizado conllevará una mayor complejidad en el mismo, salvo que los gastos de transacción sean considerados gastos del ejercicio por su poca relevancia. En este caso, como se ha comentado anteriormente, la contabilización podría tomar como referencia los valores de la tabla de amortización facilitada por la entidad financiera.

ii. Proveedores con pago aplazado como pasivo

El tratamiento de los pasivos financieros es aplicable no solo al endeudamiento financiero clásico, sino también a los créditos derivados de la gestión habitual. Cuando estas obligaciones de pago sean a corto plazo, por principio de importancia relativa, los importes de los pasivos no sufrirán modificaciones ni es necesario que reciban el tratamiento de valoración del coste amortizado.

Sin embargo, cuando de las condiciones de contratación se deriven obligaciones de pagos a largo plazo, deberán valorarse a coste amortizado, incorporándose el valor exigible a largo plazo, para los importes con vencimientos de plazo superior al año, y a corto plazo, para los de plazo inferior.

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

La nueva Instrucción abre la puerta a considerar los costes de contratación (gastos de transacción) como gastos del ejercicio si su importancia relativa es baja.

Con este tratamiento se evita su incidencia en la valoración del pasivo a coste amortizado, simplificando de esta manera su tratamiento contable, ya que obviando estos gastos las cifras serán coincidentes (a efectos prácticos) con los cuadros de amortización bancarios.

En relación con la cifra a partir de la cual consideraríamos como no significativo el posible pasivo implícito, nos remitimos a lo expuesto en el Anexo.

4. Procedimientos contables

a. Pasivos financieros con gastos de contratación significativos

El 30/9/X0 un ayuntamiento contrata un préstamo de 50.000 euros para financiar una inversión. El tipo de interés es del 1 %, y la amortización es a una cuota anual constante durante un plazo de 10 años, iniciándose en la fecha en que se cumple el año de su contratación.

La disposición se hace en el momento de firmarse la operación. Los gastos de contratación suponen 8.000 euros, a abonar en el momento de contratar el préstamo. Los ingresos corrientes de la entidad son de 750.000 euros. El importe de los gastos de contratación se considera significativo.

CUADRO DE AMORTIZACIÓN (s/ entidad financiera)

Fecha	Disposiciones	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente	Ingreso/Pago
30/09/00	50.000	0	0	50.000	42.000
30/09/01	0	5.000	500	45.000	-5.500
30/09/02	0	5.000	450	40.000	-5.450
30/09/03	0	5.000	400	35.000	-5.400
30/09/04	0	5.000	350	30.000	-5.350
30/09/05	0	5.000	300	25.000	-5.300
30/09/06	0	5.000	250	20.000	-5.250
30/09/07	0	5.000	200	15.000	-5.200
30/09/08	0	5.000	150	10.000	-5.150
30/09/09	0	5.000	100	5.000	-5.100
30/09/10	0	5.000	50	0	-5.050

De la serie de importes reales se desprende que el tipo de interés efectivo es el 4,44%. Por lo tanto, tenemos que reconstruir el cuadro de amortización a partir del importe efectivo recibido (importe de la operación menos los gastos de formalización) y los importes a satisfacer en cada anualidad.

Fecha	Disposiciones	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
30/09/00	42.000	0	0	42.000
30/09/01	0	3.634	1.866	38.366
30/09/02	0	3.746	1.704	34.620
30/09/03	0	3.862	1.538	30.758
30/09/04	0	3.984	1.366	26.774
30/09/05	0	4.111	1.189	22.664
30/09/06	0	4.243	1.007	18.421
30/09/07	0	4.382	818	14.039
30/09/08	0	4.526	624	9.513
30/09/10	0	4.677	423	4.835
30/09/11	0	4.835	215	0

CONTRATACIÓN (30/9/x0)

		Debe	Haber
<i>RDI</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos	42.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		42.000
57	Tesorería	42.000	
430	Deudores por derechos reconocidos		42.000

AL FINAL DEL EJERCICIO x0

		Debe	Haber
<i>Traslado de largo a corto plazo</i>			
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	3.634	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		3.634
<i>Intereses devengados</i>			
$1866 \times 90 / 360 = 466$			
662	Intereses de deudas	466	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		466

AL VENCIMIENTO DEL AÑO x1

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación</i>			
662	Intereses de deudas	1.400	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	466	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	3.634	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		5.500

b. Pasivos financieros con gasto de contratación no significativo

El 30/9/X0 un ayuntamiento contrata un préstamo de 50.000 euros para financiar una inversión. El tipo de interés es del 4 %, y la amortización es a una cuota anual constante durante un plazo de 10 años, iniciándose en la fecha en que se cumple el año de su contratación.

La disposición se puede hacer en el plazo de un año desde la firma del contrato, habiéndose realizado 20.000 euros el 31/12/X0 y 30.000 el 30/6/X1.

Los gastos de contratación suponen 800 euros, a abonar en el momento de contratar el préstamo.

CUADRO DE AMORTIZACIÓN DE LA OPERACIÓN

Fecha	Disposiciones	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
31/12/00	20.000	0	0	20.000
30/06/01	30.000	0	0	50.000
30/09/01	0	5.000	1.101	45.000
30/09/02	0	5.000	1.800	40.000
30/09/03	0	5.000	1.600	35.000
30/09/04	0	5.000	1.400	30.000
30/09/05	0	5.000	1.200	25.000
30/09/06	0	5.000	1.000	20.000
30/09/07	0	5.000	800	15.000
30/09/08	0	5.000	600	10.000
30/09/10	0	5.000	400	5.000
30/09/11	0	5.000	200	0

CONTRATACIÓN (30/9/x0)

GASTO DE CONTRATACIÓN

El gasto de contratación de un pasivo financiero, de acuerdo con el criterio de coste amortizado, supone un menor importe de la operación, conllevando un incremento del gasto financiero asociado en los ejercicios de vida de la operación, respecto a los intereses explícitos generados por la misma.

Cuando el importe relativo no es significativo, se envía a resultados en el mismo ejercicio; sin embargo, no pierde su consideración de intereses o gasto financiero.

	Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación</i>		
662 Intereses de deudas	800	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas		800

DISPOSICIÓN (31/12/00)

	Debe	Haber
<i>RDI</i>		
430 Deudores por derechos reconocidos	20.000	
170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito		20.000
57 Tesorería	20.000	
430 Deudores por derechos reconocidos		20.000

AL FINAL DEL EJERCICIO x0

	Debe	Haber
<i>Traslado de largo a corto plazo</i>		
<i>Si no se produjese la segunda disposición, la cuota sería de 2.000</i>		
170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito	2.000	
520 Deudas a corto plazo con entidades de crédito		2.000
<i>Intereses devengados</i>		
$20.000 \times 4\% \times 90 / 360 = 200$		
662 Intereses de deudas	200	
527 Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		200

DISPOSICIÓN (30/06/X1)

		Debe	Haber
<i>RDI</i>			
57	Tesorería	30.000	
430	Deudores por derechos reconocidos		30.000
430	Deudores por derechos reconocidos	30.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		27.000
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		3.000

AL VENCIMIENTO DEL AÑO x1

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación</i>			
662	Intereses de deudas	901	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	200	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	5.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		6.101

c. Subvención para amortizar deuda

Un ayuntamiento aprobó un plan de ajuste, recibiendo una financiación a 10 años de la cual, a 1 de enero de este año, le quedaban 9 años de amortización, con el siguiente cuadro de amortización (5 % interés anual, cuota constante y única anual a 30 de junio).

CUADRO DE AMORTIZACIÓN DE LA OPERACIÓN

Fecha	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
01/07/00			291.354
30/06/01	26.423	14.568	264.931
30/06/02	27.744	13.247	237.187
30/06/03	29.131	11.859	208.056
30/06/04	30.588	10.403	177.468
30/06/05	32.117	8.873	145.351
30/06/06	33.723	7.268	111.628
30/06/07	35.409	5.581	76.218
30/06/08	37.180	3.811	39.039
30/06/09	39.039	1.952	0

El 30/09/X0 ha recibido de la diputación una subvención para reducir deuda de 150.000 euros, con la que procede a realizar una amortización anticipada de la operación, en la misma fecha.

SUBVENCIÓN

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento del derecho</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos	150.000	
752	Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas		150.000

AMORTIZACIÓN ANTICIPADA

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación</i>			
<i>1.852 son intereses devengados desde el último vencimiento, el resto minor a el capital</i>			
170	Deudas a largo plazo con entidades	148.148	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		150.000
662	Intereses de deudas	1.852	

CUADRO DE AMORTIZACIÓN AJUSTADO POR LA AMORTIZACIÓN ANTICIPADA

Fecha	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
31/12/00			143.206
30/06/01	12.987	7.160	130.219
30/09/01	13.637	6.511	116.582
30/09/02	14.319	5.829	102.263
30/09/03	15.034	5.113	87.229
30/09/04	15.786	4.361	71.443
30/09/05	16.576	3.572	54.867
30/09/06	17.404	2.743	37.463
30/09/07	18.275	1.873	19.188
30/09/08	19.188	959	0

AL FINAL DEL EJERCICIO 00

		Debe	Haber
<i>Traslado de largo a corto plazo</i>			
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	12.987	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		12.987
<i>Intereses devengados</i>			
$7.160 \times 180 / 360 = 3.580$			
662	Intereses de deudas	3.580	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		3.580

AL VENCIMIENTO DEL AÑO 01

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación</i>			
662	Intereses de deudas	3.580	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	3.580	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	12.987	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		20.148

d. Pasivo con subvención asociada

Un ayuntamiento ha firmado un convenio con la diputación por el que, para realizar una inversión concreta, se le facilita un préstamo de 200.000 euros y una subvención de 20.000 euros que se abonará reduciendo el capital pendiente del préstamo justo después de firmarse la operación.

El plazo de amortización de la operación es a 10 años, con un coste del 3 % anual y un pago único a 30/9, la misma fecha en que se ha firmado el contrato y se ha dispuesto del capital.

Los gastos de formalización no son significativos y se omiten en el ejemplo.

CUADRO DE AMORTIZACIÓN DE LA OPERACIÓN

El importe recibido tan solo son los 200 mil, no 220 mil. El importe de la operación financiera amortizada en el mismo momento de firmar se ajusta al importe de la operación,

por criterio de coste amortizado, tal como hacemos con los gastos de contratación, si son significativos.

DISPOSICIÓN

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento del derecho (Cap. 9)</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos	180.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades		180.000

SUBVENCIÓN (MODELO NORMAL)

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento del derecho (Cap. 7)</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos	20.000	
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero (1)		20.000

SUBVENCIÓN (MODELO SIMPLIFICADO)

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento del derecho (Cap. 7)</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos	20.000	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero (1)		20.000

(1) Las subvenciones para cancelación de pasivos financieros se imputarán al resultado del ejercicio en que se produzca la cancelación, **excepto cuando se otorguen en relación con una financiación específica; en este caso se imputarán en función del elemento financiado.** Para ver el tratamiento posterior de esta subvención, consúltese el apartado de subvenciones.

CUADRO DE AMORTIZACIÓN AJUSTADO POR LA AMORTIZACIÓN ANTICIPADA

Fecha	Disposiciones	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
30/09/00	200.000	20.000	0	180.000
30/09/01	0	5.000	5.400	175.000
30/09/02	0	5.000	5.250	170.000
30/09/03	0	5.000	5.100	165.000
30/09/04	0	5.000	4.950	160.000
30/09/05	0	5.000	4.800	155.000
30/09/06	0	5.000	4.650	150.000
30/09/07	0	5.000	4.500	145.000
30/09/08	0	5.000	4.350	140.000
30/09/10	0	5.000	4.200	135.000
30/09/11	0	5.000	4.050	130.000

El resto de operativa será igual al ejemplo ya visto en préstamos a coste amortizado con gastos de contratación no significativos.

e. Compra con pago aplazado

Un ayuntamiento ha firmado un convenio con un particular que era titular de un conjunto de derechos sobre varios activos, fijándose en el convenio que el ayuntamiento asume el pago de 15.000 euros anuales durante los próximos 15 años, a cambio de que el particular ceda al ayuntamiento sus derechos. La cesión de derechos por parte del particular supone un inmovilizado intangible, y el aplazamiento del pago, un pasivo financiero a largo plazo.

Si no hay ninguna valoración de los derechos recibidos, procede obtener su valor razonable de acuerdo con los pagos futuros, actualizado a un tipo de interés vigente de mercado en el momento de la operación. Se utiliza el tipo de deuda pública española a 10 años en el momento de firmarse el convenio, que es del 3,75%.

El valor actual de los 15 pagos anuales de 15.000 euros es de 169.729 euros.

El cuadro de amortización de este endeudamiento sería:

Fecha	Disposiciones	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
31/12/00	169.729	0	0	169.729
31/12/01	0	8.635	6.365	161.094
31/12/02	0	8.959	6.041	152.135
31/12/03	0	9.295	5.705	142.840

Fecha	Disposiciones	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
31/12/04	0	9.643	5.357	133.197
31/12/05	0	10.005	4.995	123.192
31/12/06	0	10.380	4.620	112.812
31/12/07	0	10.770	4.230	102.042
31/12/08	0	11.173	3.827	90.869
31/12/09	0	11.592	3.408	79.276
31/12/10	0	12.027	2.973	67.249
31/12/11	0	12.478	2.522	54.771
31/12/12	0	12.946	2.054	41.825
31/12/13	0	13.432	1.568	28.393
31/12/14	0	13.935	1.065	14.458
31/12/15	0	14.458	542	0

FIRMA CONVENIO

		Debe	Haber
<i>Asiento directo</i>			
20X	Derechos adquiridos (inmovilizado intangible)	169.729	
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo		169.729

FIN DEL EJERCICIO DE FIRMA DEL CONVENIO

		Debe	Haber
<i>Traslado de largo a corto</i>			
173	Proveedores de inmovilizado a largo plazo	8.635	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo		8.635

(Si los pagos se realizan a 31/12, no conlleva que se deban periodificar los intereses devengados y no vencidos)

AL VENCIMIENTO DEL AÑO x1

		Debe	Haber
<i>Reconocimiento de la obligación (Cap. 6)</i>			
662	Intereses de deudas	6.365	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	8.635	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		15.000

f. Pasivo sin coste

Un ayuntamiento ha recibido el 30/6/X0 una ayuda de caja de la diputación de 50.000 euros a devolver en 10 anualidades de 5.000 euros. La operación no conlleva ningún tipo de gasto financiero. Sin embargo, en caso de amortizarse anticipadamente, deberá devolverse el importe recibido, menos las devoluciones abonadas hasta esa fecha.

Calculando el valor actual neto de los 10 pagos anuales de 5.000 euros, actualizado al tipo de deuda pública española a 10 años en el momento de firmarse el convenio, que es del 3,75 %, supone un valor de 41.064 euros, lo que conlleva una subvención implícita de 8.936 euros.

Cuando el pasivo financiero con intereses subvencionados se valore por su valor actual, la diferencia entre este valor y el valor nominal o el importe recibido, según el caso, se reconocerá como una subvención recibida y se imputará a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración de Transferencias y subvenciones.

Dado que la subvención implícita queda justificada con el devengo de los intereses no aplicados, se considera una subvención prepagable, figurando como un exigible transformable en subvención hasta el momento del devengo de los intereses.

El cuadro de amortización implícito, considerando la subvención de 8.936 euros, sería:

Fecha	Disposiciones	Amortizaciones	Intereses	Capital pendiente
31/12/00	41.064	0	0	41.064
31/12/01	0	3.460	1.540	37.604
31/12/02	0	3.590	1.410	34.014
31/12/03	0	3.724	1.276	30.290
31/12/04	0	3.864	1.136	26.425
31/12/05	0	4.009	991	22.416
31/12/06	0	4.159	841	18.257
31/12/07	0	4.315	685	13.942
31/12/08	0	4.477	523	9.464
31/12/09	0	4.645	355	4.819
31/12/10	0	4.819	181	0

COBRO

		Debe	Haber
<i>Derecho reconocido neto</i>			
57	Tesorería	50.000	
430	Deudores por derechos reconocidos		50.000
430	Deudores por derechos reconocidos	50.000	
179	Otras deudas a largo plazo		41.064
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones		8.936

FIN DEL EJERCICIO DEL COBRO

		Debe	Haber
<i>Traslado de largo a corto</i>			
179	Otras deudas a largo plazo	3.460	
529	Otras deudas a corto plazo		3.460
662	Intereses de deudas	770	
529	Otras deudas a corto plazo		770
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	770	
755	Subvenciones para gasto financiero		770

PAGO PRIMERA CUOTA

		Debe	Haber
<i>Obligación reconocida</i>			
529	Otras deudas a corto plazo	4.230	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		5.000
662	Intereses de deudas	770	
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	770	
755	Subvenciones para gasto financiero		770

FIN DEL PRIMER EJERCICIO

		Debe	Haber
<i>Traslado de largo a corto</i>			
179	Otras deudas a largo plazo	3.590	
529	Otras deudas a corto plazo		3.590
662	Intereses de deudas	705	
529	Otras deudas a corto plazo		705
172	Deudas a largo plazo transformables en subvenciones	705	
755	Subvenciones para gasto financiero		705

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

La información específica sobre los criterios de valoración aplicados a los pasivos financieros deberá incorporarse al punto 4.7 de la Memoria.

En el punto 11 de la misma Memoria habrá que incorporar un cuadro resumen de la situación y los movimientos de los pasivos financieros.

Esta información separará las operaciones tratadas a coste amortizado de las tratadas a valor razonable. Para las tratadas a coste amortizado, se deberá indicar el riesgo de tipo de interés, haciendo constar las operaciones a tipo de interés variable.

Para más detalles, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. En color negro las comunes a los modelos Normal y Simplificado, y en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal. No existe ninguna cuenta exclusiva del modelo Simplificado.

GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR

134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.

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

176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.

1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.

GRUPO 2. ACTIVO NO CORRIENTE

26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

263. Activos por derivados financieros a largo plazo.

2630. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.

GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS

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

526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.

5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO

543. Activos por derivados financieros a corto plazo.

5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.

5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.

5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA

66. GASTOS FINANCIEROS

662. Intereses de deudas.

6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.

664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.

6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.

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

66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.

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

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

66459. De transacciones previstas que no se produzcan.

GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

76. INGRESOS FINANCIEROS

762. Ingresos de créditos.

- 7628. Ingresos de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
- 764. Beneficios en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 7645. Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 76451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 76452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 76453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 76454 De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 76459. De transacciones previstas que no se produzcan.

GRUPO 8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

- 81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA
 - 810. Pérdidas por coberturas.
 - 811. Imputación de beneficios por coberturas.
 - 8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico-patrimonial.
 - 8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

GRUPO 9. INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

- 91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA
 - 910. Beneficios por coberturas.
 - 911. Imputación de pérdidas por coberturas.
 - 9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico-patrimonial.
 - 9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

2. Norma de registro y valoración 10.^a de coberturas contables

a. Conceptos

Se entiende por una cobertura contable:

- Un instrumento financiero que permite cubrir un riesgo específicamente identificado
- que puede tener impacto en la cuenta del resultado o en el estado de cambios de patrimonio neto
- como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta.

Son fruto de una estrategia para transferir el riesgo a través del uso de instrumentos financieros derivados, que en los estados financieros cancelen o reduzcan las pérdidas o ganancias generadas por la posición de riesgo al transferírselas a un tercero.

Instrumentos de cobertura

En una relación de cobertura, el instrumento de cobertura se designa en su integridad, aunque solo lo sea por un porcentaje de su importe total, salvo en los contratos a plazo, en que se podrá designar como instrumento de cobertura el precio de contado, excluyendo el componente de interés.

La relación de cobertura debe designarse por la totalidad del tiempo durante el cual el instrumento de cobertura permanece en circulación.

Dos o más derivados, o proporciones de ellos, podrán designarse conjuntamente como instrumentos de cobertura.

Un instrumento se puede designar para cubrir más de un riesgo siempre que:

- se puedan identificar claramente los diferentes riesgos cubiertos,
- exista una designación específica del instrumento de cobertura para cada uno de los diferentes riesgos cubiertos, y
- la eficacia de la cobertura pueda ser demostrada.

Clases de instrumentos de cobertura:

- Derivados.
- Activos financieros (cobertura de tipo de cambio).
- Pasivos financieros (cobertura de tipo de cambio).

Partidas cubiertas

Se podrán designar como partidas cubiertas:

- los activos y pasivos reconocidos en balance,

- los compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos, y
- las transacciones previstas altamente probables de realizar que expongan a la entidad a riesgos.

Los activos financieros y pasivos financieros podrán cubrirse parcialmente, tal como un determinado importe o porcentaje de sus flujos de efectivo o de su valor razonable, siempre que pueda medirse la eficacia de la cobertura.

Los activos o pasivos no financieros solo podrán designarse como partidas cubiertas:

- por los riesgos asociados a las diferencias de cambio en moneda extranjera, o
- en su integridad, es decir, por todos los riesgos que soporte.

b. Requisitos para aplicar la contabilidad de coberturas

Una cobertura se calificará de cobertura contable únicamente cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- a) En el momento inicial, debe **designarse y documentarse** la relación de cobertura, así como **fijarse el objetivo y la estrategia** que pretende la entidad a través de esta relación.

[La Instrucción determina la documentación necesaria]

- b) Se espera que la cobertura sea **altamente eficaz durante todo el plazo previsto** para compensar las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo que se atribuyan al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentado.

Se considerará altamente eficaz si se cumplen las dos condiciones siguientes:

- Al inicio de la cobertura y durante su vida, la entidad puede esperar que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean **compensados casi completamente** por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.
 - **La eficacia real** de la cobertura, es decir, la relación entre el resultado del instrumento de cobertura y el de la partida cubierta (retrospectivamente), se sitúa en un **rango del ochenta al ciento veinticinco por ciento**.
- c) La eficacia de la cobertura puede ser determinada de forma fiable, esto es, **el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y el valor razonable del instrumento de cobertura deben poderse determinar de forma fiable**.

c. Criterios valorativos de las coberturas contables (no de tipos de cambio)

1. Valoración del instrumento de cobertura

El instrumento de cobertura deberá valorarse por el mismo criterio que la partida cubierta, cuando la cobertura cumpla los siguientes requisitos (entre otros):

- La partida cubierta es un pasivo financiero a coste amortizado o una inversión mantenida hasta el vencimiento.
- El instrumento de cobertura se designa para compensar las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta debidas a los riesgos de tipo de interés a los que está efectivamente expuesta.
- La entidad, en la documentación de la cobertura, declara que tiene la intención y la capacidad financiera de mantener el instrumento de cobertura y la partida cubierta hasta el vencimiento de la cobertura, y que no revocará la designación de la cobertura.
- Por las características del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, se puede asegurar, en el momento inicial, que la cobertura va a ser plenamente eficaz hasta su vencimiento, es decir, que los cambios en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura van a compensar íntegramente los cambios en los flujos de efectivo de la partida cubierta correspondientes al importe y al riesgo cubiertos. Ello se conseguirá cuando, por ejemplo, se cubra un pasivo financiero mediante una permuta en la que la corriente deudora tenga las mismas características (moneda, tipo de interés de referencia, vencimiento de intereses, etc.) que la partida cubierta.

En caso contrario, el instrumento de cobertura que sea un derivado se valorará por su valor razonable.

La imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura atribuible a la parte del mismo que haya sido calificada de cobertura eficaz (es decir, pérdida o gasto cubierto) deberá realizarse en el mismo ejercicio en el que las variaciones en la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto afecten al resultado económico-patrimonial.

Las variaciones en el valor razonable del instrumento de cobertura, atribuibles a la parte del mismo calificada de cobertura ineficaz, se imputarán en el resultado del ejercicio aplicando la norma de reconocimiento y valoración que corresponda: núm. 8 de Activos financieros o núm. 9 de Pasivos financieros.

2. Valoración de la partida cubierta

Activos y pasivos reconocidos en balance

Las variaciones de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto se reconocerán inmediatamente en el resultado del ejercicio ajustando el valor contable de la partida cubierta, tanto si la partida cubierta se valora por su valor razonable como al coste amortizado o si es un activo financiero disponible para la venta.

El ajuste realizado en el valor contable de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio utilizando el método del tipo de interés efectivo recalculado en la fecha en que comience la imputación. Esta imputación podrá empezar tan pronto como se realice el ajuste.

Obviamente:

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

Compromisos en firme no reconocidos como activos o pasivos

Entendemos que hacen referencia, básicamente, a contratos de futuros que, por su naturaleza, escapan a la actividad normal de la Administración local.

Transacciones previstas altamente probables

Entendemos que son asimilables a los futuros y, en todo caso, por la propia definición de la contabilidad de coberturas, la transacción prevista deberá ser altamente probable y presentar además una exposición a las variaciones en los flujos de efectivo que podría afectar al resultado de forma significativa; en definitiva, por su naturaleza, entendemos que no son propias de la actividad de la Administración local.

d. Métodos de valoración

En relación con los métodos de valoración mencionados (coste de amortización y valor razonable), nos remitimos a la descripción detallada realizada en el área de Activos financieros.

e. Interrupción de la contabilidad de coberturas

¿Cuándo se producirá?

- a) El instrumento de cobertura expira o es vendido, resuelto o ejercido; o
- b) la cobertura deja de cumplir los requisitos señalados en el apartado anterior;
o
- c) la entidad revoca la designación.

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

Los efectos contables derivados de la interrupción se aplicarán de acuerdo con el siguiente criterio:

El ajuste realizado en el valor en cuentas de una partida cubierta que se valore al coste amortizado se imputará al resultado del ejercicio según el criterio del segundo párrafo del punto 2. *Activos y pasivos reconocidos en balance.*

3. Aplicación práctica

A continuación, incluimos una lista de las modalidades de derivados más frecuentes, con una breve descripción.

SWAP

El swap de tipos de interés es una operación de derivado de tipos de interés entre dos partes por la que ambas se comprometen al intercambio de flujos a tipo fijo por flujos a tipo variable. En esta operación el interesado en cubrirse de la subida de los tipos de interés variables, como por ejemplo el euríbor, paga unos flujos futuros ciertos a tipo fijo a cambio de recibir unos flujos futuros inciertos, en este caso el euríbor.

SWAP BONIFICADO

Añade una particularidad: si el tipo fijo pactado que paga una de las partes supera un límite establecido, que llamamos “barrera” o “cap” (en su denominación anglosajona), entonces el pagador del tipo fijo pasa a pagar el mismo tipo variable que cobra de la contraparte menos un tanto por ciento, que llamamos “bonificación”.

SWAP DE TIPO FIJO CRECIENTE EN TRAMOS y CAMBIO A VARIABLE BONIFICADO

Swap estándar que incorpora dos variaciones significativas:

- 1.ª El tipo fijo se va incrementando según en qué momento (*tramo*) de la vida del swap nos encontramos.

2.ª En un tramo determinado, el intercambio de flujos fijo-variable pasa a ser variable bonificado (véase swap bonificado)-variable.

SWAP DE TIPO FIJO CRECIENTE EN TRAMOS CON CAP Y BONIFICADO

Operación de swap en la que el tipo fijo se va incrementando, a lo largo de la vida del mismo, en unos tramos temporales pactados, y, además, cada tramo incorpora un *cap* por el tipo fijo correspondiente al tramo. Si este *cap* se supera, entonces el pagador del tipo fijo pasa a pagar un tipo variable bonificado.

COLLAR

El collar de tipos de interés es una operación de cobertura de tipos de interés entre dos partes por la que una de ellas compra a la otra el derecho (*cap* o “techo”) a ser indemnizada ante subidas de los tipos de interés futuros, tales como el euríbor, por encima de un nivel determinado, y, simultáneamente, el comprador del *cap* vende un *floor* (“base”, “nivel mínimo” o “suelo”, literalmente) a la otra parte por el que se obliga a indemnizarla si los tipos de interés futuros bajan por debajo de este nivel predeterminado.

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales

La Instrucción no especifica los modelos a utilizar para medir la eficacia de la cobertura, si bien en la memoria hay que justificar que se cumplen todos los requisitos para la aplicación de la contabilidad de coberturas, entre ellos la eficacia de la cobertura.

Para más detalle, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

5. Casos prácticos

a) Cobertura de tipos de interés por medio de un swap con beneficios

ENUNCIADO

La Entidad X firma un préstamo de 500.000 euros a un tipo de interés variable el 1.01.2021. La amortización del principal se realiza en su totalidad al final del tercer año. El pago de intereses es anual a 31 de diciembre. El tipo de interés para cada año es el 5 %, 6 % y 7 %.

De forma simultánea, se contrata un swap por un importe idéntico al tipo fijo del 5 %.

VALORACIÓN

Inicialmente, el valor razonable, y posteriormente, el coste amortizado.

No debe determinarse el tipo de interés efectivo, dado que no se suponen gastos de contratación. Puesto que cumple las condiciones establecidas, el swap se valorará por el mismo criterio que el préstamo.

CONTABILIZACIÓN

TASA EFECTIVA = TIPOS INTERÉS NOMINAL

$i = 5\%$ – TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

	Coste amortizado inicial	Gastos financieros	Pagos	Coste amortizado final
01/01/21	500.000,00			
31/12/21	500.000,00	25.000,00	25.000,00	500.000,00
31/12/22	500.000,00	25.000,00	25.000,00	500.000,00
31/12/23	500.000,00	25.000,00	525.000,00	0,00

		Debe	Haber
<i>Obtención del préstamo a 1/01/2021</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente	500.000,00	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		500.000,00
<i>Devengo y pago de intereses a 31/12/2021</i>			
662	Intereses de deudas	25.000,00	
527	Intereses a corto plazo de deudas		25.000,00
527	Intereses a corto plazo de deudas	25.000,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente		25.000,00

Dado que los tipos de interés del préstamo y del swap son los mismos, la valoración de este último es cero.

i = 6% – TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

	Coste amortizado inicial	Gastos financieros	Pagos	Coste amortizado final
31/12/22	500.000,00	30.000,00	30.000,00	500.000,00
31/12/23	500.000,00	30.000,00	530.000,00	0,00

VALORACIÓN DEL SWAP (5%)

$$\frac{(30.000 - 25.000)}{(1 + 6\%)} + \frac{(30.000 - 25.000)}{(1 + 6\%)^2} = 4.716,98 + 4.449,98 = 9.166,96 \text{ €}$$

	Debe	Haber
<i>Contabilización del valor del swap a 1.01.2022</i>		
2630 Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura	4.449,98	
5430 Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	4.716,98	
910 Beneficios por coberturas		9.166,96
910 Beneficios por coberturas	9.166,96	
1340 Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		9.166,96
<i>Actualización del valor del swap y reclasificación a corto plazo a 31.12.2022</i>		
4.716,98 × 6% = 283,02		
5430 Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	283,02	
910 Beneficios por coberturas		283,02
910 Beneficios por coberturas	283,02	
1340 Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		283,02
<i>Devengo y liquidación de los intereses del préstamo y del reembolso del swap a 31.12.2022</i>		
(Préstamo) 662 Intereses de deudas	30.000,00	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto		30.000,00
400 Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto	30.000,00	
572 Bancos		30.000,00

			Debe	Haber
(SWAP)	430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente	5.000,00	
	5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		5.000,00
	572	Bancos	5.000,00	
	430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente		5.000,00
<i>Imputación del beneficio de la cobertura al resultado del ejercicio 2022</i>				
	1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	5.000,00	
	811	Imputación de beneficios por coberturas		5.000,00
	811	Imputación de beneficios por coberturas	5.000,00	
	7645	Beneficios de instrumentos de cobertura		5.000,00
<i>Reclasificación de la deuda a corto plazo y valor swap a 31.12.2022</i>				
	170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	500.000,00	
	520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		500.000,00
	5430	Activos por derivados financieros a corto plazo de instrumentos de cobertura	4.449,98	
	2630	Activos por derivados financieros a largo plazo de instrumentos de cobertura		4.449,98

$i = 7\%$ – TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

	Coste amortizado inicial	Gastos financieros	Pagos	Coste amortizado final
31/12/23	500.000,00	35.000,00	535.000,00	0,00

VALORACIÓN DEL SWAP (5 %)

$$\frac{(35.000 - 25.000)}{(1 + 7\%)} = 9.345,79 \text{ €}$$

			Debe	Haber
<i>Contabilización del valor del swap a 1.01.2023 (9.345,79 € – 4.449,98 €)</i>				
	5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	4.895,81	
	910	Beneficios por coberturas		4.895,81
	910	Beneficios por coberturas	4.895,81	
	1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		4.895,81

			Debe	Haber
<i>Actualización del valor del swap a 31.12.2023</i>				
9.345,79 × 7% = 654,21				
	5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	654,21	
	910	Beneficios por coberturas		654,21
	910	Beneficios por coberturas	654,21	
	1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		654,21
<i>Devengo y liquidación de los intereses y del capital del préstamo, y del reembolso del swap a 31.12.2023</i>				
(Préstamo)	662	Intereses de deudas	10.000,00	
	520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	500.000,00	
	400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto		510.000,00
	400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto	510.000,00	
	572	Bancos		510.000,00
(Swap)	430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente	10.000,00	
	5430	Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura		10.000,00
	572	Bancos	10.000,00	
	430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente		10.000,00
<i>Imputación del beneficio de la cobertura al resultado del ejercicio 2023</i>				
	1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	10.000,00	
	811	Imputación de beneficios por coberturas		10.000,00
	811	Imputación de beneficios por coberturas	10.000,00	
	7645	Beneficios de instrumentos de cobertura		10.000,00

b) Cobertura de tipos de interés por medio de un swap con pérdidas

ENUNCIADO

La Entidad X firma un préstamo de 500.000 euros a un tipo de interés variable el 1.01.2021. La amortización del principal se realiza en su totalidad al final del tercer año. El pago de intereses es anual a 31 de diciembre. El tipo de interés para cada año es el 5 %, 4 % y 3 %. De forma simultánea, se contrata un swap por un importe idéntico al tipo fijo del 5 %.

VALORACIÓN

Inicialmente, el valor razonable, y posteriormente, el coste amortizado.

No debe determinarse el tipo de interés efectivo, dado que no se suponen gastos de contratación. Puesto que cumple las condiciones establecidas, el swap se valorará por el mismo criterio que el préstamo.

CONTABILIZACIÓN

TASA EFECTIVA = TIPO INTERÉS NOMINAL

$i = 5\%$ – TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

	Coste amortizado inicial	Gastos financieros	Pagos	Coste amortizado final
01/01/21	500.000,00			
31/12/21	500.000,00	25.000,00	25.000,00	500.000,00
31/12/22	500.000,00	25.000,00	25.000,00	500.000,00
31/12/23	500.000,00	25.000,00	525.000,00	0,00

	Debe	Haber
<i>Obtención del préstamo a 1/01/21</i>		
430 Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente	500.000,00	
170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito		500.000,00
<i>Devengo y pago de intereses a 31/12/21</i>		
662 Intereses de deudas	25.000,00	
527 Intereses a corto plazo de deudas		25.000,00
527 Intereses a corto plazo de deudas	25.000,00	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente		25.000,00

Dado que los tipos de interés del préstamo y del swap son los mismos, la valoración de este último es cero.

$i = 4\%$ – TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

	Coste amortizado inicial	Gastos financieros	Pagos	Coste amortizado final
31/12/22	500.000,00	20.000,00	20.000,00	500.000,00
31/12/23	500.000,00	20.000,00	520.000,00	0,00

VALORACIÓN DEL SWAP (5 %)

$$\frac{(20.000 - 25.000)}{(1 + 4\%)} + \frac{(20.000 - 25.000)}{(1 + 4\%)^2} = -4.807,69 - 4.622,78 = -9.430,47 \text{ €}$$

		Debe	Haber
<i>Contabilización del valor del swap a 1.01.2022</i>			
	810 Pérdidas por coberturas	9.430,47	
	1760 Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura		4.622,78
	5260 Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		4.807,69
	1340 Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	9.430,47	
	810 Pérdidas por coberturas		9.430,47
<i>Actualización del valor del swap a 31.12.2022</i>			
	4.807,69 × 4% = 192,31 €		
	810 Pérdidas por coberturas	192,31	
	5260 Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		192,31
	1340 Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	192,31	
	810 Pérdidas por coberturas		192,31
<i>Devengo y liquidación de los intereses del préstamo y del swap a 31.12.2022</i>			
(Préstamo)	662 Intereses de deudas	20.000,00	
	400 Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente		20.000,00
	400 Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente	20.000,00	
	572 Bancos		20.000,00
(Swap)	5260 Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	5.000,00	
	400 Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente		5.000,00
	400 Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente	5.000,00	
	572 Bancos		5.000,00
<i>Imputación de la pérdida de la cobertura al resultado del ejercicio 2022</i>			
	810 Pérdidas por coberturas	5.000,00	
	1340 Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		5.000,00
	6645 Pérdidas de instrumentos de cobertura	5.000,00	
	810 Pérdidas por coberturas		5.000,00

		Debe	Haber
<i>Reclasificación de la deuda a corto plazo a 31.12.2022</i>			
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito	500.000,00	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		500.000,00
1760	Pasivos por derivados financieros a largo plazo de instrumentos de cobertura	4.622,78	
5260	Pasivos por derivados financieros a corto plazo de instrumentos de cobertura		4.622,78

$i = 3\%$ - TABLA DE AMORTIZACIÓN DEL PRÉSTAMO

	Coste amortizado inicial	Gastos financieros	Pagos	Coste amortizado final
31/12/23	500.000,00	15.000,00	515.000,00	0,00

VALORACIÓN DEL SWAP (5%)

$$\frac{(15.000 - 25.000)}{(1 + 3\%)} = -9.708,74 \text{ €}$$

		Debe	Haber
<i>Contabilización del valor del swap a 1.01.2023 (9.708,74 € – 4.622,78 €)</i>			
810	Pérdidas por coberturas	5.085,96	
5260	Pasivos por derivados financieros a corto plazo de instrumentos de cobertura		5.085,96
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	5.085,96	
810	Pérdidas por coberturas		5.085,96

Actualización del valor del swap a 31.12.2023

$$9.708,74 \times 3\% = 291,26 \text{ €}$$

810	Pérdidas por coberturas	291,26	
5260	Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		291,26
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	291,26	
810	Pérdidas por coberturas		291,26

Devengo y liquidación de los intereses del préstamo y del swap a 31.12.2023

(Préstamo)	662	Intereses de deudas	15.000,00	
	520	Deudas a corto con entidades de crédito	500.000,00	
	400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto		515.000,00
	400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto	515.000,00	
	572	Bancos		515.000,00

			Debe	Haber
(Swap)	5260	Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	10.000,00	
	400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto		10.000,00
	400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto	10.000,00	
	572	Bancos		10.000,00
<i>Imputación de la pérdida de la cobertura al resultado del ejercicio 2023</i>				
	810	Pérdidas por coberturas	10.000,00	
	1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		10.000,00
	6645	Pérdidas de instrumentos de cobertura	10.000,00	
	810	Pérdidas por coberturas		10.000,00

c) Cobertura de tipos de interés por medio de un swap – Préstamo con plazos semestrales

ENUNCIADO

Contratación de un préstamo de 1.000 euros a 1/01/2017 con un interés variable de euríbor + 0,2 %.

Paralelamente, se contrata una cobertura de tipo de interés que lo fija en el 2,85 %.

VALORACIÓN

Inicialmente, el valor razonable y, posteriormente, el coste amortizado.

No debe determinarse el tipo de interés efectivo, dado que no se suponen gastos de contratación. Puesto que cumple las condiciones establecidas, el swap se valorará por el mismo criterio que el préstamo.

CONTABILIZACIÓN

TIN = Euríbor + 0,2

Euríbor = 4,028%

Swap = 2,85%

TIE = 4,228%

Vencimientos	K pendiente	AEC	Intereses nominales	Intereses efectivos	Valor de cobertura
30/06/2017	1.000,00	100,00	21,14	14,25	6,89
31/12/2017	900,00	100,00	19,03	12,83	6,20
30/06/2018	800,00	100,00	16,91	11,40	5,51
31/12/2018	700,00	100,00	14,80	9,98	4,82
30/06/2019	600,00	100,00	12,68	8,55	4,13
31/12/2019	500,00	500,00	10,57	7,13	3,45

VA cobertura =	$\frac{6,89}{1+4,228\%^{1/2}}$	+	$\frac{6,20}{(1+4,228\%)}$	+	$\frac{5,51}{(1+4,228\%)^{1,5}}$	+	$\frac{4,82}{(1+4,228\%)^2}$	+	$\frac{4,13}{(1+4,228\%)^{2,5}}$	+	$\frac{3,45}{(1+4,228\%)^3}$
VA cobertura =	6,75	+	5,95	+	5,18	+	4,44	+	3,73	+	3,04
VA cobertura =	29,09										

		Debe	Haber
<i>Obtención del préstamo a 1/01/17</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente	1.000,00	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		800,00
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito		200,00
<i>Contabilización del valor del swap a 1/01/17</i>			
2630	Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura	16,39	
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	12,70	
910	Beneficios por coberturas		29,09
910	Beneficios por coberturas	29,09	
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		29,09
<i>Devengo y pago de intereses a 30/06/17</i>			
662	Intereses de deudas	21,14	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	100,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente		121,14
<i>Actualización del valor del swap a 30/06/17</i>			
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	0,14	
910	Beneficios por coberturas		0,14
910	Beneficios por coberturas	0,14	
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		0,14

		Debe	Haber
<i>Devengo y reembolso del swap a 30/06/17</i>			
430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente	6,89	
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		6,89
572	Bancos	6,89	
430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente		6,89
<i>Imputación del beneficio de la cobertura al resultado</i>			
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	6,89	
811	Imputación de beneficios por coberturas		6,89
811	Imputación de beneficios por coberturas	6,89	
7645	Beneficios de instrumentos de cobertura		6,89

A 30/06/2017: Euríbor = 4,528% Swap = 2,85%
TIE = 4,728%

Vencimientos	K pendiente	AEC	Intereses nominales	Intereses efectivos	Valor de cobertura
31/12/2017	900,00	100,00	21,28	12,83	8,45
30/06/2018	800,00	100,00	18,91	11,40	7,51
31/12/2018	700,00	100,00	16,55	9,98	6,57
30/06/2019	600,00	100,00	14,18	8,55	5,63
31/12/2019	500,00	500,00	11,82	7,13	4,70

$$\begin{aligned}
 \text{VA cobertura} &= \frac{8,45}{1+4,528\%^{1/2}} + \frac{7,51}{(1+4,528\%)^2} + \frac{6,57}{(1+4,528\%)^{1,5}} + \frac{5,63}{(1+4,528\%)^2} + \frac{4,70}{(1+4,528\%)^{2,5}} \\
 \text{VA cobertura} &= 8,26 + 7,19 + 6,15 + 5,16 + 4,20 \\
 \text{VA cobertura} &= \mathbf{30,96}
 \end{aligned}$$

		Debe	Haber
<i>Devengo y pago de intereses a 31/12/17</i>			
662	Intereses de deudas	21,28	
520	Deudas a corto plazo con entidades de crédito	100,00	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas, presupuesto corriente		121,28

		Debe	Haber
<i>Actualización del valor del swap a 31/12/17</i>			
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	2,50	
910	Beneficios por coberturas		2,50
910	Beneficios por coberturas	2,50	
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		2,50
<i>Devengo y reembolso del swap a 31/12/17</i>			
(Swap) 430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente	8,45	
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		8,45
572	Bancos	8,45	
430	Deudores por derechos reconocidos, presupuesto corriente		8,45
<i>Imputación del beneficio de la cobertura al resultado</i>			
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	8,45	
811	Imputación de beneficios por coberturas		8,45
811	Imputación de beneficios por coberturas	8,45	
7645	Beneficios de instrumentos de cobertura		8,45
<i>Reclasificación a corto plazo y actualización del valor del swap a 31/12/17</i>			
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	9,62	
2630	Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura		9,62
2630	Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura	8,68	
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	5,89	
910	Beneficios por coberturas		14,57
910	Beneficios por coberturas	14,57	
1340	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		14,57

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. Dado que el área de Existencias no está prevista en el modelo Simplificado, las cuentas se presentan íntegramente en color azul, correspondiente al modelo Normal.

GRUPO 3. EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

30. COMERCIALES.

300. Mercaderías A.

301. Mercaderías B.

31. MATERIAS PRIMAS.

310. Materias primas A.

311. Materias primas B.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS.

320. Elementos y conjuntos incorporables.

321. Combustibles.

- 322. Repuestos.
 - 325. Materiales diversos.
 - 326. Embalajes.
 - 327. Envases.
 - 328. Material de oficina.
33. PRODUCCIÓN EN CURSO.
- 330. Productos en curso A.
 - 331. Productos en curso B.
34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS.
- 340. Productos semiterminados A.
 - 341. Productos semiterminados B.
35. PRODUCTOS TERMINADOS.
- 350. Productos terminados A.
 - 351. Productos terminados B.
36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS.
- 360. Subproductos A.
 - 361. Subproductos B.
 - 365. Residuos A.
 - 366. Residuos B.
 - 368. Materiales recuperados A.
 - 369. Materiales recuperados B.
39. DETERIORO DE VALOR DE EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.
- 390. Deterioro de valor de mercaderías.
 - 391. Deterioro de valor de materias primas.
 - 392. Deterioro de valor de otros aprovisionamientos.
 - 393. Deterioro de valor de producción en curso.
 - 394. Deterioro de valor de productos semiterminados.
 - 395. Deterioro de valor de productos terminados.
 - 396. Deterioro de valor de subproductos, residuos y materiales recuperados.
61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

- 610. Variación de existencias de mercaderías.
- 611. Variación de existencias de materias primas.
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
- 694. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
 - 6940. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 6941. Pérdidas por deterioro de mercaderías.
 - 6942. Pérdidas por deterioro de materias primas.
 - 6943. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

- 710. Variación de existencias de producción en curso.
- 711. Variación de existencias de productos semiterminados.
- 712. Variación de existencias de productos terminados.
- 713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.
- 717. Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades.
- 794. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
 - 7940. Reversión del deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 7941. Reversión del deterioro de mercaderías.
 - 7942. Reversión del deterioro de materias primas.
 - 7943. Reversión del deterioro de otros aprovisionamientos.

2. Norma de registro y valoración 11.^a de Existencias

a. Conceptos

Comprende los activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción de bienes o en la prestación de servicios, mercaderías, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados, subproductos, residuos y materiales recuperados.

Las cuentas de estos grupos deben figurar en el activo corriente del balance en el epígrafe II, "Existencias", y solo funcionarán con motivo del cierre del ejercicio. Por lo tanto, requieren el mantenimiento de un inventario extracontable valorado o un recuento físico, y la asignación de los valores correspondientes a la fecha de cierre.

b. Criterios y métodos de valoración

1. Valoración inicial

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

En las existencias que necesiten un periodo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se podrán incluir, en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma de reconocimiento y valoración núm. 1 de Inmovilizado material, con el límite del valor realizable neto de las existencias en que se integren.

Los débitos derivados de estas operaciones se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de reconocimiento y valoración núm. 9 de Pasivos financieros.

1.1 Precio de adquisición

El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura, los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, más todos los costes adicionales que se produzcan hasta que los bienes se encuentren en la ubicación y condición necesarias para su uso, como transportes, aranceles de aduanas, seguros y otros directamente atribuibles a la adquisición de las existencias.

Los descuentos, rebajas y otras partidas similares se deducirán del precio de adquisición, así como los intereses contractuales incorporados al nominal de los débitos. También se deducirán del precio de adquisición los intereses incorporados al nominal de los débitos con vencimiento superior al año, que no tengan un tipo de interés contractual, cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a pagar, de acuerdo con lo previsto en el apartado 4.1, Pasivos financieros a coste amortizado, de la norma de reconocimiento y valoración núm. 9 de Pasivos financieros.

1.2 Coste de producción

El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumidas los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación, elaboración o construcción y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción, según los criterios indicados en la norma de reconocimiento y valoración núm. 1 de Inmovilizado material.

1.3 Métodos de asignación de valor

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

Cuando no se pueda asignar el valor por los métodos anteriores, se podrá determinar tomando el valor razonable menos un margen adecuado. Este puede ser el resultado del promedio de los márgenes obtenidos del resto de existencias de la entidad, o de las más representativas.

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

En ningún caso se admite el método de valoración LIFO (*Last in, first out*).

2. Coste de las existencias en la prestación de servicios

En la medida en que sea significativo, se podrá mantener un inventario para la prestación de servicios con contraprestación; en este caso, las existencias incluirán el coste de producción de los servicios mientras no se haya reconocido el ingreso correspondiente de acuerdo con lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración 15.^a de Ingresos con contraprestación.

Los criterios indicados en los apartados precedentes serán de aplicación para determinar el coste de las existencias de los servicios.

3. Valoración posterior

Cuando el valor realizable neto de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas, reconociéndose como gasto en el resultado del ejercicio y teniendo en cuenta esta circunstancia a la hora de valorar las existencias.

En el caso de las materias primas, la anterior comparación se realizará con su precio de reposición, y la correspondiente corrección valorativa se realizará hasta situarlas en este precio de reposición. Sin embargo, no se rebajará el valor de las materias primas y otros suministros mantenidos para su uso en la producción de existencias, para situar su valor contable por debajo del coste, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos a su coste de producción o por encima de él.

Los bienes que hayan sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme, cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa indicada en los párrafos precedentes, a condición de que el precio de venta estipulado en el contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o de coste de producción de estos bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Cuando se trate de existencias que se van a distribuir sin contraprestación o esta es insignificante, su precio de adquisición o su coste de producción se comparará con su precio de reposición, o bien, si no se pueden adquirir en el mercado, con una estimación del mismo.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias han dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión, reconociendo esta como un ingreso en el resultado del ejercicio.

c. Novedades

Las novedades en esta área son reducidas. En todo caso, detallamos a continuación las más significativas.

La posibilidad de deducir del precio de adquisición los intereses incorporados al nominal de los débitos, con vencimiento superior al año, que no tengan establecido un interés contractual. Esta es una opción prevista en el apartado 4.1, Pasivos financieros a coste amortizado, de la Norma de registro y valoración núm. 9 de Pasivos financieros aplicable a los débitos cuando se valoren inicialmente por el valor actual de los flujos de efectivo a pagar.

La posibilidad de que cuando no sea posible asignar el valor por los métodos de precio de adquisición, coste de producción o método de asignación de valor, pueda determinarse tomando el valor razonable menos un margen adecuado.

La posibilidad de registrar un coste por existencias en la prestación de servicios.

Las correcciones valorativas posteriores de las existencias ya no se materializan en una provisión, sino en un deterioro, variando muy poco las consideraciones para realizar estas.

El modelo simplificado ha eliminado esta área en su voluntad de simplificación, por considerar que son operaciones poco usuales en el tipo de entidad donde se puede aplicar este modelo. En caso de que se quisiera utilizar, se debería aplicar el modelo normal como supletorio, y utilizar cuentas de primer orden de este.

d. Aplicación práctica

Dado el reducido valor que las existencias presentan habitualmente en las entidades del sector público local, habrá que tener presente el principio de importancia relativa en la valoración y registro de estas dentro del activo.

Para dilucidar esta cuestión, nos remitimos a la Propuesta para determinar la cifra de importancia relativa que se adjunta en el Anexo.

e. Movimientos contables

Durante el ejercicio por las compras:

		Debe	Haber
60X	Compras	X	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		X
400	Acreedores por obligaciones reconocidas	X	
57X	Efectivo y otros activos líquidos		X

... y las ventas:

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos	X	
70X	Ventas		X
57X	Efectivo y otros activos líquidos	X	
430	Deudores por derechos reconocidos		X

Al final del ejercicio:

- a) Mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos, subgrupos 30, 31 y 32:

Por el importe de las existencias iniciales incorporándolas como gasto:

		Debe	Haber
610	Variación de mercaderías	W	
611	Variación de materias primas	X	
612	Variación de otros aprovisionamientos	Y	
30X	(Mercaderías) comerciales		W
31X	Materias primas		X
32X	Otros aprovisionamientos		Y

Por el importe de las existencias finales dándolas de alta, con abono a las mismas cuentas de variación:

		Debe	Haber
30X	(Mercaderías) comerciales	S	
31X	Materias primas	T	
32X	Otros aprovisionamientos	V	
610	Variación de mercaderías		S
611	Variación de materias primas		T
612	Variación de otros aprovisionamientos		V

b) Productos en curso, semiterminados y terminados, cuentas 33, 34 y 35:

Por el importe de las existencias iniciales incorporándolas a la cuenta del resultado como un menor ingreso:

		Debe	Haber
710	Variación de existencias de producción en curso	A	
711	Variación de existencias de productos semiterminados	B	
712	Variación de existencias de productos terminados	C	
33X	Producción en curso		A
34X	Productos semiterminados		B
35X	Productos terminados		C

Por el importe de las existencias finales incorporándolas a la cuenta del resultado como un ingreso:

		Debe	Haber
33X	Producción en curso	D	
34X	Productos semiterminados	E	
35X	Productos terminados	F	
710	Variación de existencias de producción en curso		D
711	Variación de existencias de productos		E
712	Variación de existencias de productos terminados		F

c) En el caso de los Subproductos, residuos y materiales recuperados, subgrupo 36, sus movimientos serían análogos a los de los Productos en curso, semiterminados y terminados.

d) Por su deterioro, que se valorará al cierre del ejercicio:

Se anulará la dotación realizada en el ejercicio anterior, si se hubiese realizado:

		Debe	Haber
39X	Deterioro de valor de...	P	
794X	Reversión del deterioro de...		P

Y se cargará la estimada en el ejercicio actual:

		Debe	Haber
694X	Pérdidas por deterioro de...	R	
39X	Deterioro de valor de...		R

Figurará en el balance minorando el importe de las existencias correspondientes.

3. Casos prácticos

1. Determinar el precio de adquisición

El Consorcio Sanitario ULE compra 130.000 unidades de un producto a un precio de compra, según catálogo, de 20 euros/u. El proveedor ofrece un descuento por volumen de compra de un 1 % sobre el precio, y un descuento adicional del 2,5 % por encontrarse el producto en promoción. Los gastos de transporte y seguro van a cargo del Consorcio y suponen 2.000 euros y 1.500 euros, respectivamente. El Consorcio puede permitirse pagar al contado y conseguir así un descuento adicional por pago inmediato del 1 % sobre el precio de catálogo.

	Euros
Precio de compra según catálogo	2.600.000
(-) Descuento por volumen de compra	(-) 26.000
(-) Descuento promocional	(-) 65.000
(+) Gastos por transporte y seguro	3.500
(-) Descuento por pago inmediato	(-) 26.000
Precio de adquisición	2.486.500

2. Deterioro

El Consorcio Sanitario ULE mantiene en sus existencias un producto que valora en 80.000 euros. No obstante, se estima que para su comercialización debe someterlo a un proceso adicional con un coste de 10.000 euros. Este proceso catalogará el producto de baja calidad con un valor en el mercado de 75.000 euros y unos costes de comercialización del 10 %.

Evaluemos si debe provisionarse por deterioro:

	Euros
Valor de mercado	75.000
(-) Gastos del proceso adicional	(-) 10.000
(-) Costes de comercialización	(-) 7.500
Valor neto de realización (VNR)	57.500

Por lo tanto, la diferencia entre la valoración actual (80.000 euros) y el VNR (57.500 euros) se sitúa en 22.500 euros, que habría que provisionar.

		Debe	Haber
6943	Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos	22.500,00	
392	Deterioro de valor de otros aprovisionamientos		22.500,00

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales

La información específica a incluir sobre las Existencias se detalla en el punto 9 de la nota 4 y en la nota 13 de la memoria.

Para mayor detalle, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. Dado que el área de Activos en estado de venta no está prevista en el modelo Simplificado, las cuentas se presentan íntegramente en color azul, correspondiente al modelo Normal.

GRUPO 3 EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

38. ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA.

380. Activos en estado de venta.

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

398. Deterioro de valor de activos en estado de venta.

GRUPO 6 COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA Y GASTOS EXCEPCIONALES.

674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO.

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

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

GRUPO 7 VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA E INGRESOS EXCEPCIONALES.

774. Beneficios procedentes de activos en estado de venta.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO.

794. Reversión del deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.

7948. Reversión del deterioro de activos en estado de venta.

2. Norma de registro y valoración 7.^a de Activos en estado de venta

a. Conceptos

Los activos en estado de venta son **activos no financieros**, excluidos los del patrimonio público del suelo, **clasificados inicialmente como no corrientes**, cuyo valor contable se recuperará fundamentalmente a través de una transacción de venta en lugar de por su uso continuado.

Como se encontraban clasificados anteriormente como “no corrientes”, los activos **no se pueden registrar inicialmente “en estado de venta”**.

Para aplicar la clasificación anterior:

- El activo debe estar disponible, en sus condiciones actuales, para su venta inmediata,
- y su venta debe ser altamente probable.

Se considera que su venta será altamente probable cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La entidad debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y concretar el plan.

- b) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo en estado de venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la entidad, el plazo de venta se haya de alargar y exista evidencia suficiente de que la entidad sigue comprometida con el plan de disposición del activo.

b. Criterios y métodos de valoración

1. Valoración inicial

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

2. Valoración posterior

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

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

Valor contable > (Valor razonable – Costes de venta) → Deterioro

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

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

3. Reclasificaciones

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como activo en estado de venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza.

Su registro se realizará atendiendo a los siguientes criterios:

- a) Activos contabilizados según el modelo de coste.

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

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

b) Activos contabilizados según el modelo de la revalorización.

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

Para ello, se dará de alta la cuenta representativa del bien por su valor según el modelo de coste, siguiendo el procedimiento previsto en el apartado a) anterior, más el importe total acumulado de la revalorización, con abono, además de a las cuentas que corresponda de amortización acumulada o deterioro, en su caso, a la cuenta específica del patrimonio neto que se correspondería con la revalorización si el activo no se hubiera reclasificado como activo en estado de venta. Asimismo, se darán de baja todas las cuentas representativas del activo en estado de venta, imputando, en su caso, a la cuenta del resultado económico patrimonial del ejercicio en que produzca la reclasificación, la diferencia entre los valores contables indicados.

c. Novedades

Esta clasificación no existía en la Instrucción 2004, manteniéndose con las cuentas correspondientes de activos aunque estuvieran en situación de venta. Por lo tanto, es una novedad en su totalidad.

El hecho de eliminarlas del activo no corriente y clasificarlas como existencias a valor de coste quiere dar una imagen más fiel de la composición del balance de la entidad, que podría tener una gran importancia en entidades locales de actividad inmobiliaria, pero también en el resto de entidades por la relevancia de las magnitudes que suelen representar operaciones de venta de inmuebles o de terrenos.

Hay que tener en cuenta que:

- Nunca un activo puede entrar directamente en estas cuentas, sino que tiene que venir reclasificado de otras cuentas de activo.
- En el modelo simplificado no existe esta novedad, prohibiéndose expresamente su utilización y manteniendo la situación de la Instrucción 2004.
- Las bajas posteriores por venta se realizarían desde las cuentas de activos en estado de venta, reconociendo al deudor presupuestario, y reconociendo el beneficio o la pérdida en su caso.

d. Movimientos contables

Solo en el supuesto de que el modelo en el que se lleva el inmovilizado es el modelo de coste, que es el recomendado.

- a) Reclasificación de un activo, como activo en estado de venta, alta como tal y baja en la partida de inmovilizado en que estuviera registrado:

	Debe	Haber
380 Activo en estado de venta	C	
28X Amortización acumulada	D	
29X Deterioro (si procede)	E	
2X Activo inicial		F
398 Deterioro de valor de activos en estado de venta (si procede)		G

- b) Baja del bien por venta: igual que cualquier otro activo, dando de baja la cuenta del activo en estado de venta y el deterioro, si existiera, contra el deudor presupuestario, y reconociendo el beneficio o la pérdida correspondiente:

	Debe	Haber
398 Deterioro de valor de activos en estado de venta (si procede)	G	
430 Deudores por derechos reconocidos	H	
674 Pérdidas procedentes de activos en estado de venta	I	
380 Activo en estado de venta		C
774 Beneficios procedentes de activos en estado de venta		D

c) Deterioro de activo en estado de venta:

		Debe	Haber
6948	Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta	J	
398	Deterioro de valor de activos en estado de venta (si procede)		J

Su reversión será el asiento contrario pero en la cuenta de ingresos 7948, Reversión del deterioro de activos en estado de venta.

d) Cancelación o anulación de la situación de activo en estado de venta. Reclasificación al estado anterior, rehaciendo totalmente la situación anterior, y dotando la amortización que se hubiera realizado si no hubiera sido reclasificado inicialmente. Es lo contrario del asiento a) más la dotación a la amortización correspondiente si fuera el caso.

		Debe	Haber
2X	Activo inicial	K	
398	Deterioro de valor de activos en estado de venta (si procede)	L	
68X	Dotación a la amortización (si procede)	M	
380	Activo en estado de venta		N
28X	Amortización acumulada (si procede)		O
29X	Deterioro (si procede)		P

En caso de aplicar el modelo de revalorización, el procedimiento contable sería similar, pero al clasificar el activo en “activos en estado de venta” deberían eliminarse las revalorizaciones, y al retroceder esta, volver a incluir estas cuentas de revalorizaciones.

3. Casos prácticos

1. Una máquina, cuyo precio de adquisición fue de 100.000 euros, tiene una amortización acumulada de 20.000 euros (10.000 por año) y un deterioro de 10.000 euros (se llevaba por el modelo del coste). El activo entra en un plan para la venta, por lo que la entidad propietaria lo reclasifica a activo en estado de venta.

		Debe	Haber
380	Activos en estado de venta	80.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	20.000	
214	Maquinaria y utillaje		100.000
398	Deterioro de valor de activos en estado de venta		10.000

2. Partiendo del anterior supuesto, después de estar calificado como activo en estado de venta durante un año, se reclasifica a inmovilizado no financiero.

		Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	100.000	
398	Deterioro de valor de activos en estado de venta	10.000	
674	Pérdidas procedentes de activos en estado de venta	10.000	
380	Activos en estado de venta		80.000
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		30.000
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		10.000

3. Una entidad tiene una máquina, cuyo precio de adquisición fue de 100.000 euros; tiene una amortización acumulada de 20.000 (10.000 por año). La máquina se contabiliza por el método de revalorización y ha sido revalorizada en 5.000 euros. El activo entra en un plan para la venta, por lo que la entidad lo reclasifica a activo en estado de venta.

		Debe	Haber
380	Activos en estado de venta	80.000	
820	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	20.000	
214	Maquinaria y utillaje		105.000

4. Partiendo del anterior supuesto, después de estar calificado como activo en estado de venta durante un año se reclasifica a inmovilizado no financiero.

		Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	105.000	
674	Pérdidas procedentes de activos en estado de venta	10.000	
380	Activos en estado de venta		80.000
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		30.000
920	Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable		5.000

5. Se adquiere un edificio el 1 de enero de 2014 (construcción de 10.000 euros y terreno de 15.000 euros). La amortización acumulada es del 10 % anual. A 31 de diciembre de 2014 se dota un deterioro de valor por 500 euros. A 1 de enero de 2015 se reclasifica el activo a activo en estado de venta. Se vende el activo el 1 de febrero de 2015 por 25.000 euros.

		Debe	Haber
380	Activos en estado de venta	24.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	1.000	
210	Terrenos y bienes naturales		15.000
211	Construcciones		10.000
398	Deterioro de valor de activos en estado de venta		500

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	25.000	
398	Deterioro de valor de activos en estado de venta	500	
380	Activos en estado de venta		24.000
774	Beneficios procedentes de activos en estado de venta		1.500

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		25.000
57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes	500	

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales

La información específica a incluir sobre los Activos en estado de venta se detalla en el punto 16 de la nota 4 y en la nota 18 de la Memoria.

Para mayor detalle, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

9. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. Dado que el área de Activos construidos para otras entidades no está prevista en el modelo Simplificado, las cuentas se presentan íntegramente **en color azul, correspondiente al modelo Normal**.

GRUPO 2. ACTIVO NO CORRIENTE

20 INMOVILIZACIONES INTANGIBLES.

208. Anticipos para inmobilizaciones intangibles.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES E INVERSIONES INMOBILIARIAS EN CURSO.

239. Anticipos para inmobilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias.

GRUPO 3. EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

37. ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.

370. Activos construidos o adquiridos para otras entidades.

GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES

41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS.

416. Anticipos para activos construidos o adquiridos para otras entidades pendientes de certificar.

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS.

446. Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar.

GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA

60. COMPRAS.

605. Compras de activos adquiridos para otras entidades.

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES.

651. Subvenciones.

GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

70. VENTAS E INGRESOS POR ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.

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

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

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

71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS.

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

2. Norma de registro y valoración 12.^a de Activos construidos o adquiridos para otras entidades

a. Conceptos

Son los bienes construidos o adquiridos por una entidad gestora, de acuerdo con el correspondiente contrato, convenio o acuerdo, con el objeto de que una vez finalizado el proceso de adquisición o construcción de estos se transfieran necesariamente a otra entidad destinataria, con independencia de que esta última participe o no en su financiación.

b. Criterios y métodos de registro

1. Para la entidad gestora

Los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción del bien pueden ser estimados con suficiente grado de fiabilidad.

- Los ingresos derivados del mismo se reconocerán en el resultado del ejercicio, según el grado de avance o realización de la obra al final de cada ejercicio.
- El coste de la obra se calcula de acuerdo con lo establecido para la determinación del coste de producción en la norma de reconocimiento y valoración 11.^a de Existencias.

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

- a) Se pueden medir razonablemente los recursos totales del contrato.
- b) Es probable que la entidad obtenga los rendimientos económicos o el potencial de servicio derivados del contrato.
- c) Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación del mismo a la fecha de las cuentas anuales, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.
- d) Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y medidos con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Cuando los ingresos y los costes asociados al contrato o acuerdo de construcción no puedan ser estimados con el suficiente grado de fiabilidad, y en los casos en que los activos no se construyan directamente por la entidad gestora (son adquiridos):

- Los costes asociados con la construcción o adquisición de los activos se reconocerán como existencias, y los ingresos se reconocerán cuando los activos se entreguen a la entidad destinataria.

Los ingresos asociados al contrato o acuerdo de construcción o adquisición no tendrán, a efectos contables, la consideración de subvenciones recibidas.

En todo caso, los costes asociados al contrato o acuerdo que financie la entidad gestora se imputarán como subvención otorgada al resultado del ejercicio que corresponda de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de reconocimiento y valoración 18.^a de Transferencias y subvenciones.

No es aplicable lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración 11.^a de Existencias en relación con la valoración posterior para este tipo de activos.

2. Para la entidad destinataria

Los desembolsos que efectúe la entidad destinataria del contrato o el acuerdo de construcción o adquisición para financiar la obra se registrarán como anticipos de inmovilizado en la cuenta que corresponda (208 o 239).

La entidad reconocerá el activo entregado por la entidad gestora en el momento de su recepción de acuerdo con la Norma de registro y valoración 1.^a de Inmovilizado material. La subvención que, en su caso, se derive de la operación, se registrará de acuerdo con la Norma de registro y valoración 18.^a de Transferencias y subvenciones, cuantificándose su importe por la diferencia entre el valor del activo recibido y el de los anticipos y pagos efectuados para financiar la obra.

c. Normas de valoración

1. Entidad gestora

Los activos se valorarán al coste de adquisición o coste de producción, de acuerdo con la Norma de registro y valoración 11.^a de Existencias.

2. Entidad destinataria

Los activos recibidos se valorarán a valor razonable, de acuerdo con la Norma de registro y valoración 1.^a de Inmovilizado material, y, en caso de que la operación incluya una subvención, con la Norma de registro y valoración 18.^a de Transferencias y subvenciones.

d. Novedades

El tratamiento de estos activos cambia sustancialmente con la nueva Instrucción. Si hasta ahora estos eran tratados como un inmovilizado de la entidad (cuentas del grupo 23), activándose en caso de ser construidos o con su adquisición por parte de la entidad gestora, ahora son tratados como un gasto del ejercicio en caso de ser construidos por la entidad gestora, y se pueden estimar los costes e ingresos, o como existencias en el resto de casos.

En los casos en que los costes y los ingresos se puedan determinar con fiabilidad, la Instrucción contempla la nueva cuenta 707, Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades, a la que se imputará el importe en función de la ejecución de la obra correspondiente. También contempla una nueva cuenta, la 446, Deudores por activos construidos para otras entidades pendientes de certificar, para cuando al final del ejercicio exista una parte de la obra realizada que esté pendiente de certificación.

En los casos en que los costes y los ingresos no se puedan determinar con fiabilidad, o en el caso de adquisiciones de bienes, el tratamiento será análogo al de las existencias (no como el inmovilizado), registrándose en la cuenta 370, Activos construidos o adquiridos para otras entidades pendientes de certificar. En estos casos el reconocimiento de los ingresos se producirá en el momento de entregar los activos a la entidad beneficiaria, del mismo modo que el registro de la subvención de la parte financiada por la entidad gestora, en su caso.

e. Aspectos a considerar en la aplicación práctica

La fiabilidad de nuestros sistemas de información para determinar los costes de producción será clave para decidir el procedimiento de registro a seguir respecto de los activos construidos por cuenta de otras entidades. Cuando se puedan cuantificar de forma completa los costes de producción, se adoptará el criterio de imputar los ingresos del ejercicio en función de la ejecución anual de los gastos. Cuando esa cuantificación no sea fiable o sea incompleta, se considerarán estos activos como existencias.

La gestión y el control adecuados de todos estos movimientos se pueden realizar por distintas vías en función de las características de la entidad y sus prioridades en la gestión.

Una posibilidad sería tratar cada “activo en construcción” como un proyecto, ya que aunque los gastos podrían aislarse para la utilización de la partida del presupuesto correspondiente, en ingresos son partidas genéricas de financiación, que al dedicarse a estos tipos de activos tendrán un registro distinto. Otro método sería la inclusión en el Inventario de bienes de los distintos elementos de activo que se construyen o se han adquirido para otras entidades con una clara identificación de los mismos, a los efectos de proceder adecuadamente en su gestión y futura entrega.

Finalmente, una tercera vía es mediante controles extracontables, en base a los cuales se contabilizarían los movimientos correspondientes a final del ejercicio.

Clasificación en el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015. En la Instrucción de 2004, los activos construidos o adquiridos para otras entidades se incluían íntegramente en cuentas del subgrupo 23. En consecuencia, el asiento de apertura del ejercicio 2015 exigirá clasificar los activos construidos o adquiridos para otras entidades englobados en ese subgrupo donde corresponda:

i. **En el subgrupo 23**ii. **En la cuenta 370**

Por último, para los activos incluidos en el grupo 3, la variación de existencias se practicará mediante la cuenta 717 de Variación de existencias de activos construídos o adquiridos para otras entidades. Esta exigirá cuantificar el valor de las construcciones en curso al final de cada ejercicio para determinar el valor de las existencias finales.

Hay que recordar que, de acuerdo con la aplicación del principio de importancia relativa, es posible la no aplicación de algún principio o criterio contable cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos no sea significativa.

3. Procedimientos contables

En el caso de construcción de los bienes:

a) A medida que se construye:

	Debe	Haber
60X Compras de...	A	
62X Servicios de...	B	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas		A + B

Y para la imputación de los ingresos correspondientes:

	Debe	Haber
446 Deudores por activos construídos para otras entidades (financiación externa)	C	
651 Subvenciones (financiación propia)	D	
7070 Ingresos imputados por grado de avance de activos construídos para otras entidades		C + D

(consideramos que al cierre del ejercicio no ha sido expedida la correspondiente certificación de obra; por este motivo se utiliza la cuenta 446 en vez de la 430)

b) Para el reconocimiento de los ingresos externos, con la expedición de la certificación correspondiente a las obras de ejercicios anteriores:

	Debe	Haber
430 Deudores por derechos reconocidos	C	
446 Deudores por activos construídos para otras entidades		C

En el resto de casos:

a) Al realizar el gasto del ejercicio n:

		Debe	Haber
605	Compra de activos adquiridos para otras entidades	E	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		E

Por el gasto realizado y su activación como existencia a final de ejercicio:

		Debe	Haber
370	Activos construidos y adquiridos para otras entidades	E	
717	Variación de existencias de activos construidos y adquiridos para otras entidades		E

En cada ejercicio siguiente que se cierre, deberá realizarse la regularización de existencias.

		Debe	Haber
717	Variación de existencias de activos construidos y adquiridos para otras entidades	E	
370	Activos construidos y adquiridos para otras entidades (iniciales)		E
605	Compra de activos adquiridos para otras entidades	F	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		F
370	Activos construidos y adquiridos para otras entidades (finales)	E+F	
717	Variación de existencias de activos construidos y adquiridos para otras entidades		E+F

b) Al entregar el bien en el ejercicio n+2:

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos (financiación externa)	E+F-I	
651	Subvenciones (financiación propia)	I	
7071	Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades		E+F

Al finalizar el ejercicio de entrega se regularizan existencias:

		Debe	Haber
717	Variación de existencias de activos construidos y adquiridos para otras entidades	E+F	
370	Activos construidos y adquiridos para otras entidades (iniciales)		E+F

Si los ingresos de agentes financiadores externos se hubieran producido en ejercicios anteriores al de la entrega del bien, estarían en la cuenta 416 Anticipos y la cuenta de subvención.

En el caso de la entidad beneficiaria:

A la fecha de recepción del bien entregado por la entidad gestora:

		Debe	Haber
2XX	Elemento del inmovilizado	E+F	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos corrientes		E+F-I
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos		I

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En el apartado 13.º de la Memoria, se informará a nivel de partida de balance de:

- Importe de los costes capitalizados correspondientes a las obras en curso o a las existencias, con ciclos productivos superiores a un año.
- Limitaciones de disponibilidad de las obras o de las existencias por garantías, fianzas y otros motivos.
- Otras circunstancias que afecten a la titularidad, disponibilidad o valoración de los activos construidos o adquiridos.

Para más detalle, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

5. Caso práctico

La Diputación de Barcelona (DIBA) acuerda la construcción de una escuela municipal por el Ayuntamiento AAA. Asimismo, se acuerda que la DIBA subvencionará el 50 % del coste de las obras. El primer año se reconocen unas obligaciones de

2.000 euros, y en el segundo, de 3.000 euros. El tercer año se entrega la obra al Ayuntamiento.

Año 1

Fecha: dd/mm/0001. *Obligaciones reconocidas.*

		Debe	Haber
6XX	Gasto según naturaleza	2.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuestos corrientes		2.000

Fecha: 31/12/0001. *Activación de las existencias.*

		Debe	Haber
370	Activos construidos o adquiridos para otras entidades	2.000	
717	Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades		2.000

Año 2

Fecha: dd/mm/0002. *Obligaciones reconocidas.*

		Debe	Haber
6XX	Gasto según naturaleza	3.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas Presupuestos corrientes		3.000

Fecha: 31/12/0002. *Variación de las existencias.*

		Debe	Haber
717	Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades	2.000	
370	Activos construidos o adquiridos para otras entidades (iniciales)		2.000
370	Activos construidos o adquiridos para otras entidades (finales)	5.000	
717	Variación de existencias de activos construidos o adquiridos para otras entidades		5.000

Año 3

Fecha: dd/mm/0003. *Reconocimiento de los ingresos, y de la subvención asociada.*

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	2.500	
651	Subvenciones	2.500	
7071	Ingresos imputados por entregas de activos construidos o adquiridos para otras entidades		5.000

Fecha: 31/12/0003. *Regularización de las existencias.*

		Debe	Haber
717	Variación de existencias de activos producidos o adquiridos para otras entidades	5.000	
370	Activos construidos o adquiridos para otras entidades		5.000

1. Relación de cuentas

Las principales cuentas de la Instrucción que intervienen en esta área se detallan a continuación. En color negro las comunes a los modelos Normal y Simplificado, en color azul las que solo se prevén en el Normal y en color rojo las que solo se prevén en el Simplificado.

GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES

41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS.

414. Entes públicos acreedores por recaudación de recursos.

418. Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones.

419. Otros acreedores no presupuestarios.*

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS.

442. Deudores por servicio de recaudación.

* En el Modelo Simplificado, esta cuenta recoge el saldo de los recursos de otros entes públicos recaudados por el ente.

4420. Entes públicos deudores por recursos recaudados.

4429. Otros deudores por servicio de recaudación.

45. DEUDORES Y ACREEDORES POR ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS POR CUENTA DE OTROS ENTES PÚBLICOS.

450. Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos.

451. Derechos anulados por recursos de otros entes públicos.

4510. Por anulación de liquidaciones

4519. Por devolución de ingresos.

452. Entes públicos, por derechos a cobrar.

453. Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar.

454. Devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.

455. Entes públicos, por devolución de ingresos pendientes de pago.

456. Entes públicos, c/c. efectivo.

457. Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros entes públicos.

458. Derechos cancelados por recursos de otros entes públicos.

4580. Por cobros en especie.

4581. Por insolvencias y otras causas.

4582. Por prescripción.

2. Normas de registro y valoración

a. Conceptos

La administración de recursos por cuenta de otros entes públicos es aquella actividad realizada por una entidad contable (gestora) relativa a la gestión de la liquidación y la recaudación de recursos cuya titularidad corresponde a otra entidad pública (beneficiaria o titular). En este ámbito será de aplicación la Sección 4.^a del Capítulo II, Áreas contables de especial trascendencia, del Título II, Del modelo normal del Sistema de información Contable para la Administración Local, de la nueva Instrucción.

b. Normas de registro

Las entidades titulares contabilizarán de forma agregada, según el tipo de recurso o de aplicación presupuestaria y año, los recursos gestionados en base a los comunicados periódicos que les entregue la entidad gestora de dichos recursos. Las entidades ges-

toras, por su parte, contabilizarán las operaciones de forma individualizada, a través de las cuentas específicas del subgrupo 45, Deudores y acreedores por administración de recursos de otros entes públicos.

Hay que distinguir las siguientes situaciones:

A. La entidad gestora suministra toda la información

La información suministrada deberá ser completa, de tal forma que deberá permitir a la entidad titular de los recursos delegados realizar todos los asientos contables como si los gestionara directamente.

La información contemplará todas las fases de la gestión de los recursos correspondientes a la liquidación y a la recaudación, así como los posibles aplazamientos o fraccionamientos de la deuda. El detalle de la información a suministrar por la entidad gestora a la entidad titular, de forma agregada, será el que a continuación se indica:

- Derechos reconocidos en el ejercicio corriente.
- Rectificaciones de derechos reconocidos de ejercicios anteriores.
- Anulaciones de derechos del ejercicio corriente, distinguiendo las anulaciones de liquidaciones de los aplazamientos o fraccionamientos.
- Anulaciones de derechos de ejercicios anteriores, distinguiendo las anulaciones de liquidaciones de los aplazamientos o fraccionamientos.
- Cancelaciones de derechos del ejercicio corriente, distinguiendo los cobros en especie, insolvencias u otras causas.
- Cancelaciones de derechos de ejercicios anteriores, distinguiendo los cobros en especie, insolvencias u otras causas.
- Recaudación de derechos del ejercicio corriente.
- Recaudación de derechos de ejercicios anteriores.
- Recaudación de recursos mediante autoliquidaciones y otros ingresos sin reconocimiento previo.
- Devoluciones de ingresos reconocidos en el ejercicio corriente.
- Rectificaciones de devoluciones de ingresos de ejercicios anteriores pendientes de pago.
- Prescripciones de devoluciones de ingresos.
- Pagos de devoluciones de ingresos.

A.1. Entidad gestora

La entidad gestora utilizará las cuentas 453, Entes públicos, por ingresos pendientes de liquidar, y, en su caso, la cuenta 456, Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo.

A.2. Entidad titular

La entidad titular contabilizará la gestión de estos recursos como si los gestionara directamente, acumulando sus importes por aplicación presupuestaria y año. La documentación soporte de los asientos contables será el comunicado entregado por la entidad gestora.

B. La entidad gestora no suministra toda la información

En este caso la entidad gestora no puede suministrar toda la información correspondiente a la gestión de los recursos que le han sido delegados.

B.1. Entidad gestora

La entidad gestora utilizará todas las cuentas correspondientes al subgrupo 45, Deudores y acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos, en función del tipo de operación contable y fase de ejecución del presupuesto de ingresos que se tenga que registrar.

B.2. Entidad titular

Solo se contabilizarán los pagos recibidos de la entidad gestora. En base al correspondiente comunicado de la entidad gestora, se realizará la imputación presupuestaria de los respectivos ingresos, registrando simultáneamente el reconocimiento del derecho y su cobro.

Sin embargo, el ente titular podrá reconocer el ingreso presupuestario con anterioridad a su cobro si conoce de forma cierta su importe; tratándose de entregas a cuenta, el ente titular podrá reconocer el ingreso presupuestario al inicio del período a que se refieran estas entregas, una vez que tenga constancia documental del importe de las mismas.

Al margen de las operaciones descritas, las entidades titulares de los recursos **no registrarán ninguna otra** de las que no hayan sido informadas por el ente gestor de los mismos.

c. Normas de valoración

Por el importe de los recursos gestionados.

d. Novedades

En cuanto a las novedades más significativas en esta área contable, debe destacarse que:

- Constituye una novedad la regulación de esta área contable dentro de la normativa de la nueva Instrucción, dentro del capítulo II, Áreas contables de especial trascendencia. Su tratamiento en la actual Instrucción se limita a la definición de las cuentas correspondientes al subgrupo 45.
- También hay que destacar la relevancia de disponer de toda la información de la entidad gestora. Hay que enfatizar que deberá ser toda la información correspondiente a la gestión de los recursos gestionados. En función de si se dispone o no de toda la información, habrá que adoptar uno u otro modelo contable.

e. Aplicación práctica

El nuevo plan implicará las siguientes actuaciones dentro de nuestro ámbito:

Decidir el modelo que se quiere adoptar. Si la entidad titular quiere registrar únicamente los movimientos de tesorería con la entidad gestora, o contabilizar todas las operaciones de los recursos gestionados realizadas por la entidad gestora. En este último caso, será necesario:

Determinar si se recibe toda la información del OGT u otro ente local de recaudación. Habrá que pedir al OGT que informe en los comunicados, normalmente mensuales, de toda la gestión realizada a lo largo del periodo.

f. Aspectos a considerar

- a) Nivel de información suministrada. Será determinante para decidir el modelo que habrá que adoptar respecto de la administración de recursos por otros

entes. Cuando la información suministrada no sea completa, solo se contabilizarán los movimientos de tesorería. Cuando la información sea exhaustiva, se contabilizarán la totalidad de las operaciones de los recursos gestionados.

- b) El cambio de procedimiento en el suministro de la información por parte del ente gestor de los recursos tendrá la consideración de cambio de criterio contable, en virtud de lo dispuesto en la Norma de registro y valoración 21.^a de Cambios en criterios y estimaciones contables y errores. A estos efectos, los datos relativos a los saldos pendientes de cobro por derechos reconocidos en ejercicios anteriores y los pendientes de pago por devoluciones de ingreso reconocidas en estos mismos ejercicios, que sean facilitados por este gestor, se incorporarán a la contabilidad de las entidades titulares de los recursos mediante la oportuna operación de modificación del saldo inicial de derechos pendientes de cobro o de devoluciones pendientes de pago, según corresponda.

3. Procedimientos contables

En el nuevo plan se contemplan distintos procedimientos para cada una de las áreas.

A. Se dispone de TODA la información

a) Entidad gestora

- En el caso de que haya entregas a cuenta a la entidad titular.

Fecha: dd/mm/aaaa. *Entregas a cuenta*

		Debe	Haber
456	Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo	T	
57	Tesorería		T

- Contabilización de las operaciones con la entidad titular.

Fecha: dd/mm/aaaa. *Cobro de los recursos gestionados por otros entes obtenidos de los deudores*

		Debe	Haber
57	Tesorería	X	
453	Entes públicos, ingresos pendientes de liquidar		X

Fecha: dd/mm/aaaa. *Entrega a la entidad titular*

		Debe	Haber
453	Entes públicos, ingresos pendientes de liquidar	X	
57	Tesorería		X-T
456	Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo		T

b) Entidad titular

Contabilizará todas las operaciones como si gestionara los recursos directamente de la forma que a continuación se indica:

- En el caso de que existan entregas a cuenta realizadas por la entidad gestora.

Fecha: dd/mm/aaaa.

		Debe	Haber
57	Tesorería	T	
5500	Cuentas corrientes no bancarias		T

- Contabilización de las operaciones con la entidad gestora.

a) Entrega del comunicado por parte de la entidad gestora

Fecha: dd/mm/aaaa. *Liquidación*

		Debe	Haber
442	Entes públicos, deudores por recursos recaudados	X	
7XX	Ingresos según su naturaleza		X

b) Aplicación presupuestaria del comunicado por parte de la entidad titular

Fecha: dd/mm/aaaa. *Liquidación*

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
442	Entes públicos, deudores por recursos recaudados		X

Fecha: dd/mm/aaaa. *Cobro*

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		X
57	Tesorería	X-T	
5500	Cuentas corrientes no bancarias	T	

B. No se dispone de TODA la información

Donde: T: Entregas a cuenta.

X: Ingresos liquidados. Z: Ingresos anulados.

Y: Devolución de ingresos indebidos.

a) Entidad gestora

- En el caso de que existan entregas a cuenta a la entidad titular.

Fecha: dd/mm/aaaa.

		Debe	Haber
456	Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo	T	
57	Tesorería		T

- Contabilización de las operaciones con la entidad titular.

Fecha: dd/mm/aaaa. *Liquidación*

		Debe	Haber
450	Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos	X	
452X	Entes públicos, derechos a cobrar		X

Fecha: dd/mm/aaaa. *Cobro*

		Debe	Haber
57	Tesorería	X-Z	
450	Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos		X-Z

Fecha: dd/mm/aaaa. *Anulaciones*

		Debe	Haber
452X	Entes públicos, derechos a cobrar	Z	
454	Devolución de ingresos indebidos	Y	
451X	Anulación de recursos de otros entes públicos		Y+Z

Al final del ejercicio:

Fecha: 31/12/aaaa. *Anulaciones*

		Debe	Haber
451X	Anulación de recursos de otros entes públicos	Z	
450	Deudores por derechos reconocidos de recursos de otros entes públicos		Z

Fecha: 31/12/aaaa. *Devolución de ingresos indebidos*

		Debe	Haber
451X	Anulación de recursos de otros entes públicos	Y	
454	Devolución de ingresos indebidos		Y

Liquidación del ente gestor al ente titular:

Fecha: dd/mm/aaaa. *Recaudación obtenida*

		Debe	Haber
452X	Entes públicos, derechos a cobrar	X-Z	
453	Entes públicos, ingresos pendientes de liquidar		X-Z

Fecha: dd/mm/aaaa. *Pago al ente titular*

		Debe	Haber
453	Entes públicos, ingresos pendientes de liquidar	X-Z	
57	Tesorería		X-Z-T
456	Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo		T

b) Entidad titular

- En el caso de que existan entregas a cuenta realizadas por la entidad gestora de forma periódica desde el inicio del período:

Fecha: dd/mm/aaaa. *Importe a cuenta*

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	T	
7XX	Ingresos según su naturaleza		T

Fecha: dd/mm/aaaa. *Cobro del importe*

		Debe	Haber
57	Tesorería	T	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto		T

- Contabilización **de solo las operaciones de recaudación** con la entidad gestora.

Fecha: dd/mm/aaaa. *Aplicación de las liquidaciones cobradas*

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
7XX	Ingresos según su naturaleza		X

Fecha: dd/mm/aaaa. *Cobro*

		Debe	Haber
57	Tesorería	X	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		X

- Contabilización de los importes pendientes de cobro al final del ejercicio.

Al final del ejercicio, en base al comunicado de la entidad gestora, se realizarían los mismos asientos mencionados anteriormente, correspondientes a los derechos pendientes de cobro a esa fecha.

Fecha: dd/mm/aaaa. *Pendientes de cobro*

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
7XX	Ingresos según su naturaleza		X

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En el apartado 20.º de la Memoria se informará de la gestión de los recursos de otros entes. Para mayor detalle, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

5. Casos prácticos

5.1. El Ayuntamiento XXX tiene delegada la recaudación de sus tributos y precios públicos al ORGT de la Diputación de Barcelona, que le suministra mensualmente toda la información relativa a su gestión. A fecha 02/11/2015, el ORGT comunica al Ayuntamiento la gestión del mes anterior, con los datos siguientes:

Concepto de ingreso	Importes
Tasas liquidadas	5.500
Precios públicos liquidados	2.800
Anulaciones de tasas	400
Recaudación obtenida en el período	4.850
Devolución de los anticipos entregados ejercicio	800

A fecha 10/11/2015, el ORGT transfiere un importe al Ayuntamiento de 4.050 euros.

Realizar los asientos contables desde el punto de vista del Ayuntamiento.

- a) Contabilización de los derechos a cobrar.

Fecha: 02/11/2015. *Reconocimiento no presupuestario de los derechos a cobrar*

	Debe	Haber
442 Entes públicos, deudores por recursos recaudados	8.300	
740 Tasas		5.500
741 Precios públicos		2.800

- b) Aplicación presupuestaria del comunicado por parte de la entidad titular.

Fecha: 10/11/2015. *Reconocimiento de los derechos reconocidos en el presupuesto corriente*

	Debe	Haber
4300 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	8.300	
442 Entes públicos, deudores por recursos recaudados		8.300

Fecha: 10/11/2015. *Anulación*

	Debe	Haber
43300 Anulaciones de derechos reconocidos. Presupuesto corriente	400	
4300 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		400

Fecha: 10/11/2015. Cobro

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		4.850
57	Tesorería	4.050	
5500	Cuentas corrientes no bancarias	800	

5.2. El mismo caso que el anterior, pero contabilizar el supuesto desde el punto de vista del OGT.

Contabilización de las operaciones con la entidad titular:

Fecha: dd/mm/aaaa. Cobro de los recursos gestionados por otros entes obtenidos de los deudores

		Debe	Haber
57	Tesorería	4.850	
453	Entes públicos, ingresos pendientes de liquidar		4.850

Fecha: dd/mm/aaaa. Entrega a la entidad titular

		Debe	Haber
453	Entes públicos, ingresos pendientes de liquidar	4.850	
57	Tesorería		4.050
456	Entes públicos, cuentas corrientes en efectivo		800

1. Relación de cuentas

Las cuentas de la Instrucción que intervienen en esta área son las siguientes. En color negro se presentan las comunes a los modelos Normal y Simplificado, y **en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal**. No existe ninguna cuenta exclusiva del modelo Simplificado.

GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA

10. PATRIMONIO

100. Patrimonio.

101. Patrimonio recibido.

1010. Aportación patrimonial dineraria.

1011. Aportación de bienes y derechos.

1012. Asunción y condonación de pasivos financieros.

1013. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.

1014. Devolución de bienes y derechos.

1015. Otras devoluciones.

12. RESULTADOS.

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

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR.

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

GRUPO 8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO**81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.**

- 810. Pérdidas por coberturas.
- 811. Imputación de beneficios por coberturas.
 - 8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico-patrimonial.
 - 8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

GRUPO 9. INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO**91. INGRESOS EN OPERACIONES DE COBERTURA.**

- 910. Beneficios por coberturas.
- 911. Imputación de pérdidas por coberturas.
 - 9110. Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial.
 - 9111. Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

2. El Patrimonio neto

El Patrimonio neto lo constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, en el momento de su constitución o con posterioridad, por la entidad o entidades propietarias, que no se consideren pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que les afecten.

Así, su valor resultaría del siguiente cálculo:

$$\begin{array}{r} + \text{ACTIVO} \\ - \text{PASIVO} \\ - \text{RESULTADO} \\ - \text{AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR} \\ \hline = \text{PATRIMONIO} \end{array}$$

El Cuadro de cuentas incluido en la 4.^a Parte de la Instrucción, de aplicación obligatoria (con las excepciones previstas), detalla el contenido de las cuentas que componen los epígrafes del Patrimonio neto que presenta el balance de situación:

I. Patrimonio

- Patrimonio (cuenta 100)

Cuenta de uso exclusivo para municipios, provincias, islas y otras entidades locales, sin propietario.

Aunque su saldo será normalmente acreedor, la Instrucción contempla la posibilidad de que pueda presentar saldo deudor.

- Patrimonio recibido (cuenta 101)

Cuenta a utilizar para el resto de entidades contables, recoge las aportaciones patrimoniales recibidas de la entidad o entidades propietarias, ya sea como aportación patrimonial inicial directa (en el momento de la constitución) o como consecuencia de posteriores ampliaciones de la misma por la asunción de nuevas competencias.

Incluirá, adicionalmente, el valor de los bienes recibidos en adscripción para su explotación o utilización procedentes de la entidad o entidades propietarias.

Aunque su saldo será “normalmente” acreedor, la Instrucción contempla la posibilidad de que pueda presentar saldo deudor.

La cuenta funcionará por medio de subcuentas (“divisionarias”):

1010. Aportación patrimonial dineraria.

1011. Aportación de bienes y derechos.

1012. Asunción y condonación de pasivos financieros.

1013. Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias.

1014. Devolución de bienes y derechos.

1015. Otras devoluciones.

Si bien las subcuentas 1010 a 1013 recogen las aportaciones patrimoniales recibidas por la entidad en función de su naturaleza, con carácter de permanencia, las subcuentas 1014 y 1015 tienen como objetivo el retorno de estas, y su carácter es transitorio. Efectivamente, la Instrucción determina que estas subcuentas, al menos al final del ejercicio, se abonarán con cargo a las subcuentas representativas de las aportaciones patrimoniales devueltas. De esta forma, la Instrucción anula la posibilidad de que las cuentas mantengan los valores de unos bienes y/o derechos devueltos de forma indefinida.

II. Patrimonio generado

- Resultados de ejercicios anteriores (cuenta 120)

Recoge los resultados económico-patrimoniales de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 129 de Resultado del ejercicio en caso de ser positivo, o con abono a la misma cuenta si es negativo.

Pero, adicionalmente, esta cuenta recogerá la aparición de ingresos o gastos que tengan como origen errores en su reconocimiento (producido en ejercicios anteriores) y que alcancen un importe significativo.

Así pues, tendremos estos nuevos movimientos:

120 – Resultados de ejercicios anteriores	
Debe	Haber
Por la variación de los “Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos de gastos cerrados” (cuenta 401): <ul style="list-style-type: none"> • Aumento: asiento de signo (+). • Reducción: asiento de signo (-). 	Por la variación de los “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos cerrados” (cuenta 431): <ul style="list-style-type: none"> • Aumento: asiento de signo (+). • Reducción: asiento de signo (-).
Por el aumento de los “Acreedores por devolución de ingresos y otras minoraciones” (cuenta 418)	Por el aumento de los “Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes” (cuenta 430), debido a reintegros de pagos de presupuestos cerrados.
Por el aumento de los “Derechos anulados de presupuestos cerrados” (cuenta 434).	
Adicionalmente, se cargará o abonará (con contrapartida a la cuenta correspondiente) por los ajustes derivados de cambios de criterio contable o de errores de ejercicios anteriores, no previstos en los movimientos anteriores, cuando sean de importe significativo.	

- Resultado del ejercicio (cuenta 129)

Recoge los saldos que las cuentas de los grupos 6 y 7 presentan al cierre del ejercicio. La diferencia entre el importe agregado de las cuentas de ambos grupos supone el resultado del ejercicio. Posteriormente, este se traslada a la cuenta 120, ya descrita. Estos son los dos únicos movimientos que contempla la Instrucción para esta cuenta.

III. Ajustes por cambios de valor

Todos los movimientos de estas cuentas deben tener su contrapartida en las cuentas del grupo 8 o 9 referenciadas.

- De activos financieros disponibles para la venta (cuenta 133)

Recoge los ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta. Véase el área de *Activos financieros*.

Debe	Haber
900 – Beneficios en activos financieros disponibles para la venta.	a
902 – Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.	a
99 – Ingresos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos.	a
	a 800 – Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
	a 802 – Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.
	a 89 – Gastos de participaciones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas con ajustes valorativos negativos previos.

- De operaciones de cobertura (cuenta 134)

Importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, cuando, según la Norma de reconoci-

miento y valoración núm. 10 de Coberturas contables, deban imputarse al patrimonio neto. Véase el área de Coberturas contables.

Debe	Haber
91 – Ingresos en operaciones de cobertura	a
	a 81 – Gastos en operaciones de cobertura

- De inmovilizado no financiero (cuenta 136)

Incluye los ajustes producidos por la aplicación del Modelo de Revalorización a los activos no corrientes. En todo caso, se trata de un modelo con poca utilidad y un alto coste.

Debe	Haber
920 – Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable	a
	a 820 – Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable
	a 821 – Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones
	a 822 – Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas
	a 823 – Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero

IV. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados

Todos los movimientos de estas cuentas deben tener su contrapartida en las cuentas del grupo 8 o 9 referenciadas.

- Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta (cuenta 130).

Recoge las subvenciones recibidas para el establecimiento o estructura fija del ente (activos no corrientes) cuando no sean reintegrables, de acuerdo con

los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración núm. 18 de Transferencias y subvenciones. Véase el área de Transferencias y subvenciones.

Debe	Haber
940 – Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	a
	a 840 – Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta
	a 940 – Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta

Concretamente, incluirá las subvenciones recibidas para la financiación total o parcial de activos del inmovilizado material, del intangible o de inversiones inmobiliarias. Estas se imputarán al resultado del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en el ejercicio de los elementos financiados o, en su caso, con su enajenación, depreciación o baja del inventario. En el caso de activos no amortizables, se imputarán como ingresos en el ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja.

- Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos (cuenta 131). Recoge las recibidas para la financiación de activos corrientes y gastos no financieros con devengo en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de reconocimiento y valoración núm. 18 de Transferencias y subvenciones. Véase el área de Transferencias y subvenciones.

Debe	Haber
941 – Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos	a
	a 841 – Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos
	a 941 – Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos

Incluirá las subvenciones recibidas para financiar:

- Gastos específicos. Las subvenciones se imputarán al resultado del ejercicio en que devenguen los gastos financiados. En caso de que su ejecución englobe diversos ejercicios, se imputarán de forma proporcional a su devengo anual.
- Existencias (no incluye los activos adquiridos o construidos para otras entidades). La imputación coincidirá con su enajenación, depreciación o baja del inventario.
- Subvenciones para la financiación de operaciones financieras (cuenta 132).
Recoge las recibidas para la financiación de activos, pasivos y gastos financieros con devengo en ejercicios posteriores al de la recepción de la subvención, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración núm. 18 de Transferencias y subvenciones. Véase el área de Transferencias y subvenciones.

Debe	Haber
942 – Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras	a
	a 842 – Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras
	a 942 – Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras

Recogerá las subvenciones recibidas para financiar:

- La adquisición de activos financieros. La imputación coincidirá con su enajenación, depreciación o baja del inventario.
- La cancelación de deudas financieras y/o gastos financieros. La imputación coincidirá con la fecha de cancelación de la deuda. En el caso de los gastos financieros, se imputarán de forma correlacionada a su devengo. No obstante, si la subvención ha sido otorgada en relación con una financiación específica, su imputación será función del elemento financiado.

3. Métodos de valoración

Es oportuno señalar que la no aplicación del Modelo de Revalorización en la valoración de los activos no corrientes simplifica las actuaciones contables del área de Patrimonio.

En relación con el resto de métodos de valoración implicados en esta área, hay que remitirse al trabajo realizado en las áreas referenciadas.

4. Los Principios contables en el área de Patrimonio

- El principio de gestión continuada no tiene por objeto la determinación del valor liquidativo del patrimonio, es decir, de los importes de liquidación de los activos y pasivos del ente.
- El principio de devengo justifica la aparición de los grupos 8 y 9, pues recogen las variaciones del Patrimonio neto para la obtención de ingresos/ganancias y gastos/pérdidas que, por aplicación de este principio, no corresponde imputar a la cuenta del resultado del ejercicio en que se generan.
- La aplicación del principio de no compensación presenta un claro ejemplo con la inclusión de las cuentas

1014. Devolución de bienes y derechos

1015. Otras devoluciones

descritas anteriormente y que obligan, inicialmente, a un registro individualizado de las operaciones de retorno/devolución, aunque posteriormente se compensen los importes contra las cuentas que originariamente recibieron los bienes y/o derechos.

- El principio de importancia relativa establece que la aparición de ingresos o gastos que tengan como origen errores en su reconocimiento (producido en ejercicios anteriores) solo se registrará en la cuenta 120 de Resultados de ejercicios anteriores si alcanzan un importe significativo.

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

- El Estado de cambios en el patrimonio neto es uno de los nuevos estados de las cuentas anuales. Informa de la cuantía y composición del patrimonio neto, así como de las causas y motivos de su variación.

Su estructura viene determinada por la Instrucción.

Partes que componen el Estado de cambios en el patrimonio neto:

El estado total de cambios en el patrimonio neto

Informa de los ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores, de ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio y de operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias, así como de otras variaciones.

El estado de ingresos y gastos reconocidos (desarrolla el epígrafe D.1 del estado anterior)

Recoge tanto el resultado del ejercicio como los ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto y los traspasos a la cuenta del resultado o al valor inicial de la partida cubierta. Es decir, el resultado del ejercicio y los movimientos de las cuentas de los grupos 8 y 9.

El estado de operaciones con la entidad o entidades propietarias

- Operaciones patrimoniales (desarrolla el epígrafe D.2 del Estado total de cambios en el patrimonio neto)
- Otras operaciones

Muestra las operaciones realizadas con la entidad o entidades propietarias, distinguiendo las de carácter patrimonial del resto.

- En los apartados 8 y 9 de la Nota 1 de Organización y actividad se especificará:
 8. *Identificación, en su caso, de la entidad o entidades propietarias, y porcentaje de participación de estas en el patrimonio de la entidad contable.*
 9. *Identificación, en su caso, de las entidades del grupo, multigrupo y asociadas de las que forme parte la entidad contable, indicando su actividad (excepto del municipio, la provincia y la isla), así como el porcentaje de participación en el capital social o patrimonio de cada una de ellas.*
- Aunque la Instrucción no contempla una nota específica para el área de Patrimonio, hay que recordar que el objeto de las cuentas anuales es reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado económico-patrimonial (así como de la liquidación del presupuesto), parámetros directamente relacionados con el Patrimonio de la entidad. Por lo tanto, no será solo aconsejable incluir en la memoria todos aquellos aspectos que incidan en los parámetros descritos y que se consideren relevantes para su valoración, sino que es una obligación.

Para mayor detalle, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

1. Relación de cuentas

Las cuentas de la Instrucción que intervienen en esta área son las siguientes. En color negro se presentan las comunes a los modelos Normal y Simplificado, y **en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal**. No existe ninguna cuenta exclusiva del modelo Simplificado.

14. PROVISIONES A LARGO PLAZO

- 142. Provisión a largo plazo para responsabilidades.
- 143. Provisión a largo plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.
- 148. Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones.
- 149. Otras provisiones a largo plazo.

58. PROVISIONES A CORTO PLAZO

- 582. Provisión a corto plazo para responsabilidades.
- 583. Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.
- 585. Provisión a corto plazo para devolución de ingresos.
- 588. Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones.
- 589. Otras provisiones a corto plazo.

66. GASTOS FINANCIEROS

660. Gastos financieros por actualización de provisiones.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

795. Exceso de provisiones.

7952. Exceso de provisión para responsabilidades.

7953. Exceso de provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado no financiero.

7955. Exceso de provisión para devolución de ingresos.

7958. Exceso de provisión para transferencias y subvenciones.

7959. Exceso de otras provisiones.

2. Norma de registro y valoración 17.^a de Provisiones, activos y pasivos contingentes

a. Conceptos

Las **provisiones** se pueden definir como aquellos pasivos en los que existe incertidumbre bien sea respecto de su cuantía o bien respecto de su vencimiento.

Son la expresión contable de la existencia **de un riesgo potencial** que tiene su origen en un suceso del que nace una obligación de pago de tipo legal, contractual o implícito. Un ejemplo puede ser la provisión debida a la concesión de un aval o una garantía que asume una entidad local respecto del cumplimiento de una obligación (pasivo) de otra entidad con dificultades financieras.

Los **activos contingentes** se pueden definir como aquellos activos posibles, surgidos de sucesos del pasado, cuya existencia definitiva debe ser confirmada para que sucedan (o no) uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, cuyo control no se encuentra al alcance de la entidad.

Un activo contingente podría ser la propiedad de un bien o derecho que una entidad local ha obtenido por herencia, pero que en la actualidad está en litigio con otros posibles herederos, y, por tanto, pendiente de sentencia judicial, pero con una probabilidad baja de convertirse en un activo para la entidad.

Los **pasivos contingentes** se pueden definir como:

- a) **Obligaciones posibles**, surgidas de sucesos del pasado, cuya existencia definitiva debe ser confirmada para que sucedan (o no) uno o más acontecimientos inciertos en el futuro, cuyo control no se encuentra al alcance de la entidad.

Por ejemplo, el pago de una indemnización a un tercero sujeto a litigio, que según informes de la asesoría jurídica hay pocas posibilidades de pagar.

- b) **Obligaciones presentes** que, habiendo surgido de acontecimientos pasados, no se hayan reconocido contablemente porque:

- a. no es probable que la entidad local deba satisfacerlas, o
- b. porque el importe de la obligación no se ha podido valorar con fiabilidad.

Por ejemplo, el pago por daños a un tercero en una calle del municipio que está, a la fecha de cierre del ejercicio, pendiente de cuantificación.

La diferencia entre las provisiones y los activos y pasivos contingentes radica en que mientras las provisiones son probables, los activos y pasivos contingentes son posibles. Una probabilidad estimada superior o inferior al 50 % podría determinar, respectivamente, si estamos ante una provisión (probable) o bien ante activos o pasivos contingentes (posibles).

Las provisiones se pueden clasificar según *el origen* que las haya generado. Según este criterio, podrán ser:

- **Legal.** Las obligaciones que se pueden derivar de la aplicación de una norma jurídica. También pueden ser obligaciones derivadas de previsibles cambios normativos o por la derivada de la aplicación de una norma aprobada, pero que aún no ha entrado en vigor.
- **Contractual.** Las obligaciones que se pueden derivar de un negocio jurídico determinado.
- **Implícita.** Las que, a partir de alguna actividad de la entidad local realizada en el pasado, se pueden derivar responsabilidades hacia terceros. Esta actividad puede ser debida a un patrón de conducta en el pasado, a la adopción de determinadas políticas o declaraciones concretas, de las que se pueda inferir que la entidad local acepta algún tipo de responsabilidad.

Las provisiones también se pueden clasificar según el *plazo* en que se prevé la posible realización de la obligación:

- **A corto plazo.** Cuando se prevé dentro de un plazo inferior o igual a un año.
- **A largo plazo.** Cuando se prevé en un plazo superior a un año.

Finalmente, las provisiones se pueden clasificar según el *tipo* de obligación:

- **Responsabilidades.** Cuando las obligaciones se derivan de indemnizaciones por posibles responsabilidades. Dentro de este apartado se incluirán los avales concedidos.
- **Rehabilitación, desmantelamiento y retirada de activos no financieros.** En los casos de adquisición de activos no financieros en que se prevean, en el momento de su adquisición o construcción, gastos por los conceptos antes mencionados.
- **Transferencias y subvenciones.** Importe estimado de las transferencias y subvenciones concedidas que al cierre del ejercicio estén pendientes del cumplimiento de alguna condición o trámite, siempre que no existan dudas razonables sobre su cumplimiento.
- **Devolución de ingresos.** Cuando se estime probable la devolución de un ingreso por importe significativo.

b. Normas de registro

Las provisiones se registrarán cuando reúnan las condiciones siguientes:

- *Obligación presente.* Debe existir una obligación probable definida en el presente, que se haya originado como consecuencia de hechos ocurridos en el pasado.
- *Entrega de recursos económicos.* Es probable que la entidad local deba satisfacer recursos económicos a terceros. Se puede interpretar que esto sucederá cuando exista más probabilidad de que deba satisfacerse la obligación que probabilidad de no hacerlo (regla de una probabilidad estimada superior al 50 %).
- *Fiabilidad de su importe.* Se puede estimar con fiabilidad su importe.

Así, no se podrán reconocer provisiones en relación con probables gastos que sean necesarios para el funcionamiento de la actividad de la entidad local en el futuro (como por ejemplo los gastos de suministros ordinarios, las retribuciones al personal funcionario, etc.).

En cuanto a las transferencias y subvenciones, hay que valorar de forma individual o conjunta las que estén pendientes de algún trámite o condición al final del ejercicio, pero de las que no existan dudas razonables de su concesión definitiva en ejercicios futuros.

En cuanto a los activos y pasivos contingentes:

- *No se registrarán en la contabilidad.*
- *Evaluación continuada.* Será necesario, al menos al final de cada ejercicio, evaluar las posibles obligaciones para con terceros.

c. Normas de valoración

Valoración inicial

Se deberá estimar el importe de la provisión para hacer frente a la obligación correspondiente. Para su cuantificación deberán tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

- *Base de las estimaciones.* Se valorarán los distintos escenarios posibles según el criterio de los gestores, en base a la experiencia de operaciones similares que se hayan realizado anteriormente, o bien según informes de expertos.
- *Valor actual del importe de la provisión.* Habrá que calcular el valor actual de los desembolsos estimados en el futuro. El tipo de interés que habrá que adoptar será el equivalente al tipo de la deuda pública para un vencimiento similar. Cuando se trate de provisiones con vencimiento inferior o igual a un año y el efecto financiero no sea significativo, no será necesario ningún tipo de descuento.
- *Reembolso por parte de terceros.* Si la entidad local tiene asegurada una parte o la totalidad de la obligación, se deberá reconocer como un activo independiente, cuyo importe no podrá ser superior al importe de la provisión. No es posible la compensación del gasto con el ingreso procedente del reembolso antes mencionado.

En el caso de las entidades que se acojan al modelo simplificado no será necesaria la actualización de los importes estimados para determinar las provisiones correspondientes.

Valoración posterior

B.1. Consideraciones de carácter general

Las provisiones se deberán revisar al menos cada fin de ejercicio, ajustándolas a la estimación del importe de las obligaciones probables. En los casos en que se estime

improbable la salida de recursos que incorporen rendimientos económicos o potencial de servicio, se cancelará. En estos casos, la contrapartida será una cuenta de ingresos.

Las actualizaciones de los valores actuales de las obligaciones probables se realizarán, con carácter general, con cargo a cuentas de gastos financieros y a un tipo de interés análogo al de la deuda pública de vencimiento similar.

Las aplicaciones de las provisiones **solo** se destinarán a hacer frente a los gastos que originariamente se hayan reconocido.

B.2. *Consideraciones de carácter particular: la Provisión por desmantelamiento o restauración de activos*

- Si se han valorado según el *modelo de coste*: los cambios en las estimaciones de las provisiones, bien sea por su importe, por cambios en el calendario o por modificaciones del tipo de interés de actualización, implicarán modificaciones en los importes de los activos. Estas modificaciones en la valoración de los activos afectarán a la base de cálculo de las amortizaciones, ya sea por cambios en los importes o bien en el tiempo de su vida útil.
- Si se han valorado según el *modelo de revalorización*: los cambios modificarán el importe del patrimonio neto (subgrupo 13). Una disminución de la provisión implicará un incremento en la cuenta de patrimonio neto, y viceversa cuando exista un aumento. Los importes que excedan los saldos de las cuentas se aplicarán en la cuenta del resultado.

d. Novedades

Las novedades más importantes respecto de las provisiones son:

La distinción de provisiones a corto y largo plazo. La Instrucción 2004 solo preveía las provisiones a corto plazo (cuenta 490).

Las provisiones solo se consideran obligaciones. Se utiliza el término provisiones solo con respecto a las obligaciones (pasivos), mientras que en la Instrucción 2004 se utilizaba indistintamente tanto para las depreciaciones de activos como para probables obligaciones (pasivos). En la nueva Instrucción las depreciaciones de activos se consideran deterioros, excepto para la provisión por desmantelamiento o por restauración de activos, única de activo.

Provisiones para transferencias y subvenciones. La consideración como gasto imputable al ejercicio de las transferencias y subvenciones pendientes al

final del ejercicio que se encuentren en fase de gasto comprometido (fase D de ejecución presupuestaria), siempre que no existan dudas razonables de su concesión definitiva.

Activos y pasivos contingentes. Constituyen una novedad, ya que en la Instrucción 2004 no se contemplaban estos tipos de activos y pasivos. En todo caso, no se registrarán en la contabilidad de la entidad local. Será necesario que se proceda a su evaluación al final de cada ejercicio, e informar en la memoria de las cuentas anuales cuando corresponda.

e. aplicación práctica

Esta área contable es especialmente importante para las Administraciones con un carácter o volumen subvencionador importante, dado el carácter subvencionador de esta entidad, así como por el volumen de operaciones que realiza y su cuantía.

Los distintos aspectos que habrá que analizar en esta área contable para implementarlos son:

- **Transferencias y subvenciones.** Al final del ejercicio 2014 habrá que valorar los saldos de las operaciones D (gasto comprometido) aplicados a los capítulos 4 y 7 del presupuesto de gastos de cada entidad local. Para las entidades locales, que tienen una gran cantidad de operaciones pendientes en fase D al final del ejercicio de los capítulos 4 y 7, habrá que realizar una estimación de esta provisión. Basándose en agrupaciones homogéneas de las operaciones D pendientes, se podrían aplicar unos **porcentajes** en función de series históricas de ejecución presupuestaria obtenidas por los mismos conceptos en años anteriores.
- **Avales concedidos.** Habrá que determinar los avales concedidos vigentes, si procede, a 1 de enero de 2015, que en la actualidad no se registran en la contabilidad financiera, y dotar la correspondiente provisión. Solo se contemplarán aquellos avales que tengan una probabilidad superior al 50 % de que finalmente se conviertan en ejecutables; es decir, que exista un riesgo probable.
- **Rehabilitación, desmantelamiento y retirada de activos no financieros.** Se deberán estimar probables gastos futuros, con importes significativos, correspondientes a obras o instalaciones realizadas por los conceptos de gastos que se han mencionado. Para los importes estimados de estos conceptos de gastos será necesario dotar la provisión correspondiente. El importe de la provisión deberá actualizarse a un tipo de interés de un instrumento de deuda de similares características, siempre y cuando dicho importe sea significativo.

- **Devolución de ingresos indebidos.** Habrá que estimar una dotación para este tipo de provisión en los casos de devoluciones de ingresos de importes especialmente significativos.

f. Aspectos a considerar e importancia relativa

Los principales aspectos a tener en cuenta en esta área contable deberán ser:

- Determinar si un hecho determinado puede constituir una provisión, o bien un activo o pasivo contingente, de acuerdo con el criterio de si su acontecimiento puede considerarse probable o meramente posible, respectivamente. En función de este criterio, es necesario aplicar el tratamiento contable específico para cada caso.
- Evaluar si el hecho en cuestión constituye una obligación económica que implicará una entrega de recursos hacia terceros en el futuro.
- Estimar el grado de probabilidad de que esa obligación se convierta en real. Se podrá estimar esta probabilidad en función del análisis histórico de acontecimientos o hechos similares que hayan sucedido en el pasado.
- Cuantificar la obligación con fiabilidad.

Las provisiones son estimaciones, y, en consecuencia, la importancia relativa vendrá determinada por si los importes correspondientes tienen un carácter significativo o no.

3. Procedimientos contables

El tratamiento contable establecido en la Instrucción es el siguiente:

a. Nacimiento de la provisión

Cuando la entidad local detecta la necesidad de dotar una provisión, realiza el asiento siguiente:

Fecha: dd/mm/aaaa. Nacimiento de la obligación

		Debe	Haber
2 o 6	Cuenta según naturaleza	X	
14	Provisiones a largo plazo		X
58	Provisiones a corto plazo		X

b. Actualización de las provisiones

Fecha: 31/12/aaaa

		Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones	X	
14	Provisiones a largo plazo		X
58	Provisiones a corto plazo		X

c. Reclasificaciones de largo a corto plazo

Fecha: 31/12/aaaa

		Debe	Haber
14	Provisiones a largo plazo	X	
58	Provisiones a corto plazo		X

d. Pago de las obligaciones de las que se ha realizado una provisión

Reconocimiento de la obligación

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
58	Provisiones a corto plazo	X	
6	Gastos según naturaleza	X	
79	Excesos y aplicaciones de provisiones y pérdidas por deterioro		X
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		X

Pago de la obligación

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	X	
571	Bancos e instituciones de crédito		X

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En relación con la información a suministrar en las cuentas anuales, el apartado 16.º de Provisiones y contingencias de la Memoria detalla la información que se pide en relación con esta área contable.

Si bien en la actual Instrucción debe informarse solo de forma detallada de los avales concedidos, con la nueva se amplía la información mínima que hay que suministrar a la Memoria en relación con esta área.

Provisiones

- Análisis del movimiento de cada uno de los epígrafes del balance. Se informará del saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final.
- Aumento del importe en el ejercicio. Información sobre los aumentos de los importes como consecuencia del transcurso del tiempo, así como los cambios posibles en los tipos de interés.
- Naturaleza de la obligación. Tipo de obligación de la que se ha hecho una provisión y calendario previsto para hacer frente al gasto correspondiente.
- Estimaciones y procedimientos de cálculo. Detalle de los cálculos que se han hecho para cada una de las provisiones contabilizadas.
- Importes de cualquier derecho de reembolso.

Contingencias

Tanto para activos como para pasivos, deberá informarse brevemente respecto a su naturaleza y su evolución previsible, así como los factores de los que pueda depender. En el caso excepcional de que una provisión no se haya podido registrar en el balance porque no se haya podido valorar de forma fiable, se explicarán los motivos.

Para más detalle, véase el área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

5. Casos prácticos

5.1. Indemnización por daños superior a un año

El Ayuntamiento XXX ha recibido, el 30/06/2015, una demanda de indemnización de un vecino como consecuencia de un accidente en la vía pública, que estaba en mal estado. Según un informe del despacho de abogados que lleva el caso, se prevé una sentencia desfavorable con una indemnización estimada por un importe de 60.000 euros, y se cree que el proceso judicial tardará dos años. Finalmente, el 30/06/2017 hay sentencia, que cuantifica la indemnización en 40.000 euros.

Al ser una obligación probable, hay que contabilizar una provisión a largo plazo. El tipo de interés adoptado es del 3,5%. La actualización es la siguiente:

$$\text{VAN}(0) = 60.000 \times (1 + 0,035)^{-2} = 56.011$$

A) Registro de la provisión

Fecha: 30/06/2015

		Debe	Haber
678	Gastos excepcionales	56.011	
142	Provisiones a largo plazo. Responsabilidades		56.011

B) Actualización al final del ejercicio 2015

La actualización es a un año y medio hasta su pago, en consecuencia:

$$\text{VAN}(1) = 60.000 \times (1,035)^{-1,5} = 57.574.$$

La actualización será $\text{VAN}(1) - \text{VAN}(0) = 57.574 - 56.011 = 1.563$

Fecha: 31/12/2015

		Debe	Haber
660	Gastos financieros	1.563	
142	Provisiones a largo plazo. Responsabilidades		1.563

C) Actualización al final del ejercicio 2016 y periodificación

La actualización consiste en solo medio año hasta su pago, en consecuencia:

$$\text{VAN}(3) = 60.000 \times (1,035)^{-0,5} = 58.977$$

La actualización será $\text{VAN}(3) - \text{VAN}(2) = 58.977 - 57.574 = 1.403$

Fecha: 30/06/2016

		Debe	Haber
660	Gastos financieros	1.403	
142	Provisiones a largo plazo. Responsabilidades		1.403

Como se estima que la obligación se pagará en el ejercicio siguiente, procede una periodificación a corto plazo:

Fecha: 31/12/2016

		Debe	Haber
142	Provisiones a largo plazo. Responsabilidades	58.977	
582	Provisiones a corto plazo. Responsabilidades		58.977

D) Pago de la obligación

En primer lugar, debe actualizarse la obligación a la fecha de pago. El importe es la diferencia entre el valor que se estimó para la provisión y el valor actual neto del final del período anterior:

$$60.000 - 58.977 = 1.023$$

La suma de la cuenta de provisiones será de 60.000 euros.

Fecha: 30/06/2017

		Debe	Haber
660	Gastos financieros	1.023	
582	Provisiones a corto plazo. Responsabilidades		1.023

El asiento en contabilidad financiera del reconocimiento de la obligación (fase O de la ejecución presupuestaria) es:

Fecha: 30/06/2017

		Debe	Haber
582	Provisiones a corto plazo. Responsabilidades	60.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		40.000
7952	Exceso de provisiones para otras responsabilidades		20.000

5.2. Provisión por el desmantelamiento de una instalación superior a un año

El Ayuntamiento XXX acaba la construcción de un vertedero el 31/12/2015 con un coste total de 300.000 euros. La empresa que ha realizado esta obra le estima una vida útil de 20 años. Al final de este plazo, se prevé que deberá realizarse una inversión en concepto de desmantelamiento por un importe de 80.000 euros. Contabilizar la provisión correspondiente a este desmantelamiento.

El valor actual de la inversión por el desmantelamiento al final de los 20 años, teniendo en cuenta que el tipo de interés adoptado es del 3,5 %, es:

$$VAN(0) = 80.000 \times (1,035)^{-20} = 40.205$$

A) Provisión correspondiente a la inversión por el desmantelamiento y amortización

Constitución de la provisión

Fecha: 31/12/2015

		Debe	Haber
212	Infraestructuras	40.205	
143	Provisión por desmantelamiento, retirada o rehabilitación del inmovilizado		40.205

La amortización de la infraestructura será:

Anualidad amortización = $(300.000 + 80.000)/20 = 19.000$

Fecha: 31/12/2015

		Debe	Haber
6812	Amortización de infraestructuras	19.000	
2812	Amortización acumulada de infraestructuras		19.000

B) Actualización de la provisión y la amortización del año 2016

La actualización de la provisión al final del año 2016 es:

 $VAN(1) = 80.000 \times (1,035) - 19 = 41.612$ $VAN(1) - VAN(0) = 1.407$

Fecha: 31/12/2016 Actualización provisión a largo plazo

		Debe	Haber
212	Infraestructuras	1.407	
143	Provisión por desmantelamiento, retirada o rehabilitación del inmovilizado		1.407

Fecha: 31/12/2016 Amortización

		Debe	Haber
6812	Amortización de infraestructuras	19.000	
2812	Amortización acumulada de infraestructuras		19.000

C) Contabilización del desmantelamiento al término de los 20 años, ejercicio 2035

Fecha: 31/12/2035 Baja de la infraestructura

		Debe	Haber
212	Infraestructuras		380.000
2812	Amortización acumulada de infraestructuras	380.000	

Fecha: 31/12/2035 Reconocimiento de la obligación para el desmantelamiento del vertedero

		Debe	Haber
583	Provisión a corto plazo por desmantelamiento	80.000	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio-corriente		80.000

5.3. Provisiones por transferencias y subvenciones

El Ayuntamiento XXX presenta al final del ejercicio 2015 unos saldos de operaciones D en el capítulo 4 del presupuesto de gastos de 200.000 euros, y 60.000 euros en el capítulo 7. En cuanto al capítulo 4, los saldos en cuestión corresponden a 10 transferencias a entidades del municipio por su mantenimiento, por 120.000, a 8 subvenciones a entidades para fiestas populares, por 20.000, y 2 subvenciones para la financiación de una feria de turismo, por 60.000. En cuanto al capítulo 7, hay pendientes dos operaciones para la financiación de obras en los dos organismos autónomos del Ayuntamiento. En el año 2016, se reconocen todas las obligaciones de pago correspondientes a las transferencias y subvenciones antes mencionadas. Contabilizar las provisiones correspondientes al año 2015.

A) Estimación porcentajes de ejecución

Para el cálculo de la provisión se puede adoptar el criterio de aplicar los porcentajes de ejecución presupuestaria de las obligaciones reconocidas (fase O de ejecución presupuestaria) que se han obtenido en los años anteriores sobre los gastos comprometidos (operaciones D), en función de agrupaciones homogéneas que se estimen significativas.

En el caso que se ha planteado, se ha procedido a analizar la evolución histórica de la ejecución presupuestaria de las obligaciones reconocidas respecto de los gastos comprometidos de los últimos cuatro años de los capítulos 4 y 7 en el Ayuntamiento XXX. Los resultados obtenidos, con el fin de obtener un porcentaje medio de ejecución para agrupaciones homogéneas, han sido los que se indican a continuación:

Capítulo	Agrupación	Porcent.
4	Transferencias para mantenimiento	95%
4	Subvenciones a fiestas populares	94%
4	Ferías de turismo	93%
7	Subvenciones para obras	96%

Aunque el enunciado señala que en 2016 se reconocen la totalidad de las obligaciones, hay que tener presente que habitualmente no dispondremos de esta información a la fecha de elaboración de las cuentas anuales, y, por lo tanto, la aplicación de los porcentajes descritos es un método útil alternativo para conseguir la imagen fiel del saldo.

La aplicación de estos porcentajes a los saldos correspondientes es la siguiente:

Cap.	Agrupación	%	Imp. agrup.	Imp. prov.
4	Transferencias para mantenimiento	95	120.000	114.000
4	Subvenciones a fiestas populares	94	20.000	18.800
4	Feria de turismo	93	60.000	55.800
7	Subvenciones para obras	96	60.000	57.600
	Total		260.000	246.200

B) Contabilización de la provisión a 31/12/2015

Fecha: 31/12/2015 Estimación de la provisión

		Debe	Haber
650	Transferencias	114.000	
651	Subvenciones	132.200	
588	Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones		246.200

C) Cancelación de la provisión en el año 2016

Fecha: xx/yy/2016. A la fecha de la contabilización de las obligaciones reconocidas

		Debe	Haber
588	Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones	246.200	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Ejercicio corriente		246.200

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que pueden intervenir en los ajustes de periodificación. En color negro las comunes a los modelos Normal y Simplificado, en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal y en color rojo las que solo se prevén en el modelo Simplificado.

Se han obviado las cuentas del grupo 6 o 7, pues en su gran mayoría se podrían ver involucradas en ajustes de periodificación.

GRUPO 1. FINANCIACIÓN BÁSICA

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

163. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

164. Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.

165. Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 166. Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 167. Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 169. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
17. DEUDAS A LARGO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
 - 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
 - 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
 - 174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo.
 - 176. Pasivos por derivados financieros a largo plazo.
 - 1760. Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 1761. Pasivos por otros derivados financieros a largo plazo.
 - 177. Intereses a largo plazo de deudas con entidades de crédito.
 - 178. Intereses a largo plazo de otras deudas.
 - 179. Otras deudas a largo plazo.
18. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN A LARGO PLAZO
- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
 - 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
 - 186. Ingresos anticipados a largo plazo.

GRUPO 2. ACTIVO NO CORRIENTE

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS
- 250. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
 - 2500. En entidades de derecho público.
 - 2501. En sociedades mercantiles.
 - 2502. En otras entidades.
 - 251. Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas.
 - 2510. En entidades de derecho público.
 - 2511. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas.
 - 2512. En otras entidades.

- 252. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multi-grupo y asociadas.
 - 2520. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 2521. Valores representativos de deuda a largo plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.
- 253. Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 255. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 257. Fianzas constituidas a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 258. Depósitos constituidos a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 259. Desembolsos pendientes sobre participaciones a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

26. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO

- 260. Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio.
- 261. Valores representativos de deuda a largo plazo.
 - 2610. Valores representativos de deuda a largo plazo mantenidos a vencimiento.
 - 2611. Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta.
- 262. Créditos a largo plazo.
 - 2620. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 2621. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 2629. Otros créditos a largo plazo.
- 263. Activos por derivados financieros a largo plazo.
 - 2630. Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 2631. Activos por otros derivados financieros a largo plazo.
- 264. Créditos a largo plazo al personal.
- 265. Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
- 266. Intereses a largo plazo de valores representativos de deuda.
- 267. Intereses a largo plazo de créditos.
- 268. Imposiciones a largo plazo.
- 269. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a largo plazo.

27. FIANZAS Y DEPÓSITOS CONSTITUIDOS A LARGO PLAZO

- 270. Fianzas constituidas a largo plazo.
- 275. Depósitos constituidos a largo plazo.

GRUPO 3. EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA

30. COMERCIALES.

300. Mercaderías A.

301. Mercaderías B.

31. MATERIAS PRIMAS.

310. Materias primas A.

311. Materias primas B.

32. OTROS APROVISIONAMIENTOS

320. Elementos y conjuntos incorporables.

321. Combustibles.

322. Repuestos.

325. Materiales diversos.

326. Embalajes.

327. Envases.

328. Material de oficina.

33. PRODUCCIÓN EN CURSO

330. Productos en curso A.

331. Productos en curso B.

34. PRODUCTOS SEMITERMINADOS

340. Productos semiterminados A.

341. Productos semiterminados B.

35. PRODUCTOS TERMINADOS

350. Productos terminados A.

351. Productos terminados B.

36. SUBPRODUCTOS, RESIDUOS Y MATERIALES RECUPERADOS

360. Subproductos A.

361. Subproductos B.

365. Residuos A.

366. Residuos B.

368. Materiales recuperados A.

369. Materiales recuperados B.

GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES

41. ACREEDORES NO PRESUPUESTARIOS

- 411. Acreedores por gastos devengados.
- 413. Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
 - 4130. Operaciones de gestión.
 - 4131. Otras cuentas a pagar.
 - 4132. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4133. Otras deudas.

44. DEUDORES NO PRESUPUESTARIOS

- 441. Deudores por ingresos devengados.
- 443. Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento.
 - 4430. Operaciones de gestión.
 - 4431. Otras cuentas a cobrar.
 - 4432. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4433. Otras inversiones financieras.

48. AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

- 480. Gastos anticipados.
- 485. Ingresos anticipados a corto plazo.

GRUPO 5. CUENTAS FINANCIERAS

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

- 513. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 514. Deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas representadas en valores negociables.
 - 5140. Deudas representadas en valores negociables a coste amortizado, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5141. Deudas representadas en valores negociables a valor razonable con cambios en resultados, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 515. Fianzas recibidas a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 516. Depósitos recibidos a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

- 517. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 519. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
52. DEUDAS A CORTO PLAZO POR PRÉSTAMOS RECIBIDOS Y OTROS CONCEPTOS
- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
 - 521. Deudas por operaciones de tesorería.
 - 522. Deudas a corto plazo transformables en subvenciones.
 - 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
 - 524. Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo.
 - 526. Pasivos por derivados financieros a corto plazo.
 - 5260. Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5261. Pasivos por otros derivados financieros a corto plazo.
 - 5266. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5267. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
 - 527. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
 - 528. Intereses a corto plazo de otras deudas.
 - 529. Otras deudas a corto plazo.
53. INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS
- 530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
 - 5300. En entidades de derecho público.
 - 5301. En sociedades mercantiles.
 - 5302. En otras entidades.
 - 531. Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas.
 - 5310. En entidades de derecho público.
 - 5311. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas.
 - 5312. En otras entidades.
 - 532. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 5320. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas mantenidos a vencimiento.
 - 5321. Valores representativos de deuda a corto plazo de entidades del grupo, multigrupo y asociadas disponibles para la venta.

- 5322. Valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a valor razonable con cambios en resultados.
 - 533. Créditos a corto plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 535. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 536. Dividendo a cobrar de inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 537. Fianzas constituidas a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 538. Depósitos constituidos a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 539. Desembolsos pendientes sobre participaciones a corto plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
54. OTRAS INVERSIONES FINANCIERAS A CORTO PLAZO
- 540. Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio.
 - 5400. Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta.
 - 5401. Inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable con cambios en resultados.
 - 541. Valores representativos de deuda a corto plazo.
 - 5410. Valores representativos de deuda a corto plazo mantenidos a vencimiento.
 - 5411. Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta.
 - 5412. Valores representativos de deuda a valor razonable con cambios en resultados.
 - 542. Créditos a corto plazo.
 - 5420. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
 - 5429. Otros créditos a corto plazo.
 - 543. Activos por derivados financieros a corto plazo.
 - 5430. Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura.
 - 5431. Activos por otros derivados financieros a corto plazo.
 - 5436. Intereses a corto plazo de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
 - 5437. Intereses a corto plazo de otras permutas financieras.
 - 544. Créditos a corto plazo al personal.

- 545. Dividendo a cobrar.
- 546. Intereses a corto plazo de valores representativos de deuda.
- 547. Intereses a corto plazo de créditos.
- 548. Imposiciones a corto plazo.
- 549. Desembolsos pendientes sobre participaciones en el patrimonio neto a corto plazo.
 - 5490. De activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 5491. De activos financieros disponibles para la venta.

56. FIANZAS Y DEPÓSITOS RECIBIDOS Y CONSTITUIDOS A CORTO PLAZO Y AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN

- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
- 560. Fianzas y depósitos recibidos a corto plazo.
- 561. Depósitos recibidos a corto plazo.
- 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
- 565. Fianzas y depósitos constituidos a corto plazo.
- 566. Depósitos constituidos a corto plazo.
- 567. Gastos financieros pagados por anticipado.
- 568. Ingresos financieros cobrados por anticipado.

2. Normas de registro

a. Conceptos

Periodificación: ajuste contable que se realiza al final del ejercicio con el objetivo de registrar los gastos y los ingresos producidos en el ejercicio económico en función de la corriente real de bienes y servicios, y no según la corriente monetaria que se derive. Son gastos e ingresos recogidos en el ejercicio que se cierra pero que, en aplicación del principio de devengo, deben imputarse total o parcialmente en el resultado del ejercicio siguiente. Un ejemplo es la prima de un seguro de responsabilidad civil pagada íntegramente al inicio de su vigencia, que se extiende desde el 1 de abril del ejercicio n hasta el 30 de marzo de $n + 1$. En este caso, una cuarta parte de su coste sería gasto del ejercicio $n + 1$.

En la Instrucción de contabilidad y dentro del Título I de Principios generales del modelo normal de contabilidad local, en la regla 4 se nos habla del ejercicio contable: “El ejercicio contable coincidirá con el año natural, salvo en los casos de disolución o creación de la entidad”.

Para cumplir con el primer apartado del Marco conceptual, **Imagen fiel de las cuentas anuales**, el 31 de diciembre de cada año será la fecha de referencia para ajustar las cuentas para poder reflejar la imagen fiel de la entidad, una vez registradas todas las operaciones presupuestarias y no presupuestarias que se han desarrollado durante el ejercicio.

El tercer apartado del Marco conceptual, **Principios contables**, nos dice en su primer punto:

“1. La contabilidad de la entidad se desarrollará aplicando los principios contables de carácter económico patrimonial que se indican a continuación:

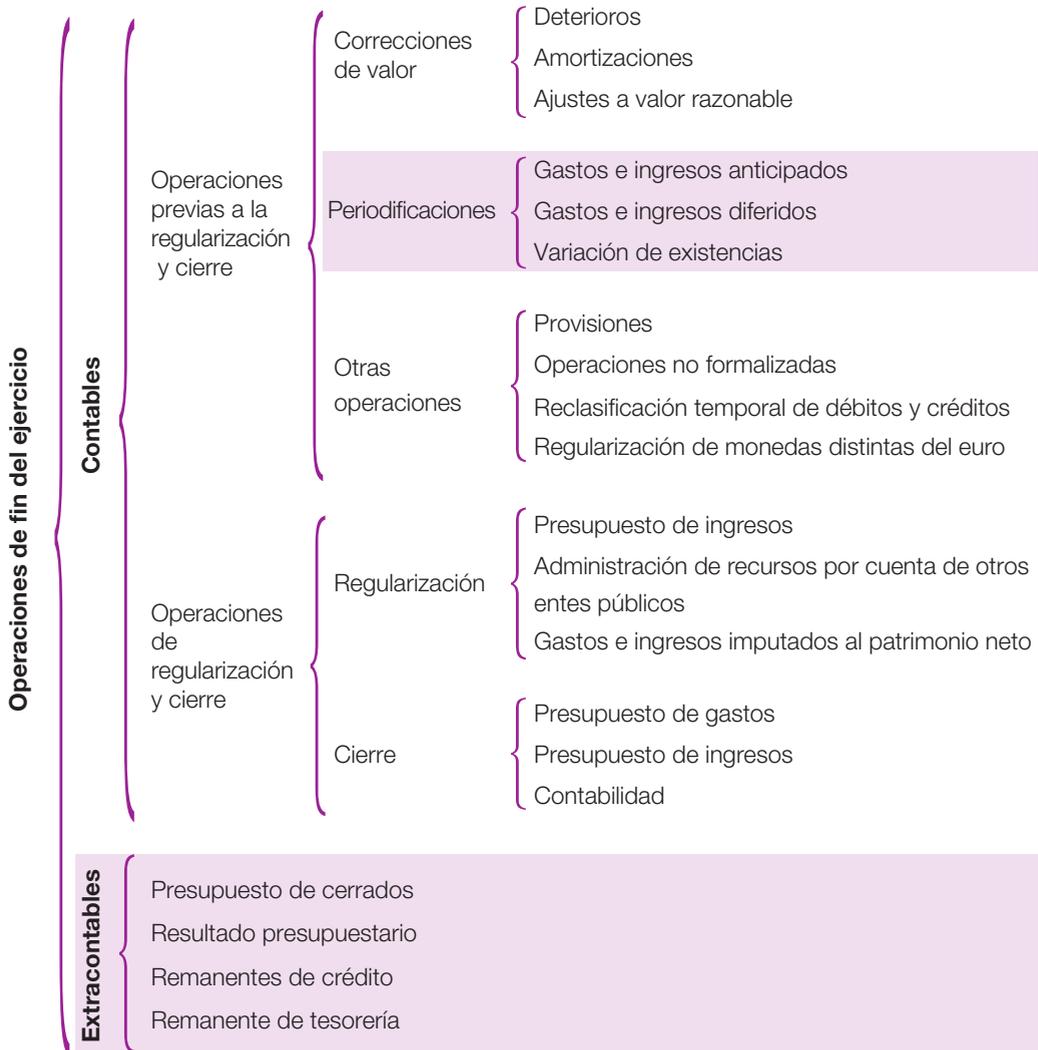
[...]

- b) **Devengo**. Las transacciones y otros hechos económicos deberán reconocerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera. Si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios, se reconocerán los gastos y los ingresos cuando se produzcan las variaciones de activos o pasivos que les afecten.

[...]”.

En esta área contable serán de aplicación, con carácter general, los puntos 3 y 4 de Ingresos y Gastos y de Gastos e Ingresos presupuestarios del Marco conceptual, así como los apartados correspondientes de las Normas de reconocimiento y valoración que sean de aplicación en los gastos específicos que en cada caso se contemplen.

Así pues, para poder reflejar la imagen fiel de la entidad al final del ejercicio, se deben realizar una serie de operaciones que quedan resumidas en el siguiente esquema:



b. Normas de registro

Los ajustes de periodificación, por tanto, los podemos clasificar en:

1. Gastos e ingresos anticipados

- a) **Gastos anticipados (480):** figuran en el activo del balance

Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente. Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo

6 donde se hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior. Se abonarán, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

b) **Ingresos anticipados (186/485):** figuran en el pasivo del balance

Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al ejercicio siguiente (485) o a posteriores (186). Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 donde hayan sido registrados los ingresos a periodificar. Posteriormente, en el caso de la cuenta 186, se cargará con abono a la cuenta 485, por el traspaso del importe cuyo devengo vaya a producirse a corto plazo. Y esta se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

c) **Gastos financieros pagados por anticipado (567):** figuran en el activo del balance

Gastos financieros pagados por la entidad que corresponden al ejercicio siguiente. Se cargarán, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66, Gastos financieros, que hayan registrado los gastos financieros a imputar al ejercicio posterior. Se abonarán, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

d) **Ingresos financieros cobrados por anticipado (568):** figuran en el pasivo del balance

Ingresos financieros cobrados por la entidad y que corresponden al ejercicio siguiente. Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76, Ingresos financieros, donde se hayan registrado los ingresos financieros correspondientes al ejercicio posterior. Se cargarán, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

2. Gastos e ingresos diferidos

Los gastos y los ingresos diferidos comprenden aquellas operaciones que han quedado pendientes de aplicar al presupuesto, pero que tenemos la certeza de que son del ejercicio actual. Las cuentas que recogen estos gastos son:

a) **Acreedores por gastos devengados (411):** figuran en el pasivo del balance

Recoge las obligaciones no vencidas a fin de ejercicio derivadas de gastos económicos no financieros devengados en el mismo. Se abonará por el importe de los bienes y servicios con cargo a cuentas del grupo 6. Se cargará con abono a la cuenta 400 de Acreedores por obligaciones reconocidas, cuando se produzca el reconocimiento formal de la obligación.

b) **Deudores por ingresos devengados (441):** figuran en el activo del balance

Créditos derivados de ingresos devengados y no exigidos no recogidos en otras cuentas. Se cargará con abono a la cuenta correspondiente del grupo 7 o del grupo 9 en el momento de devengo de la operación o al menos al final del ejercicio. Se abonará con cargo a la cuenta 430 de Deudores por derechos reconocidos cuando se dicte el acuerdo de reconocimiento del derecho reconocido.

3. Variación de existencias

Las existencias variarán durante el ejercicio económico, por lo que el saldo correspondiente a la existencia inicial será distinto del saldo real que tendrá la entidad al final del ejercicio; es por ello que hacemos uso de las cuentas 61 y 71 de Variación de existencias, para hacer la correspondiente corrección, que supondrá el aumento o la disminución del valor de las existencias desde el inicio del ejercicio hasta el final. La cuenta de Variación de existencias se sumará a los gastos o a los ingresos del ejercicio, según si tiene un saldo deudor o acreedor, respectivamente.

Para más detalle, véase el área 7 de Existencias.

4. Otros ajustes

De acuerdo con el cuadro resumen, los ajustes que detallamos a continuación no estarían recogidos dentro de las periodificaciones, pero hay que mencionarlos, puesto que cumplen en gran medida la definición de periodificaciones: tienen el objetivo de registrar los gastos y los ingresos producidos en el ejercicio económico en función de la corriente real de bienes y servicios.

a) **Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto (413):** figuran en el pasivo del balance.

Cuenta acreedora que recoge las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, cuya debida aplicación a presupuesto no se ha producido. El saldo acreedor recoge las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto. En el modelo normal del nuevo Plan contable, esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias:

4130. Operaciones de gestión.

4131. Otras cuentas a pagar.

4132. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4133. Otras deudas.

Se abonará, al menos a 31 de diciembre, con cargo a las cuentas del grupo 6 o cuentas de balance. Se cargará con abono a la cuenta 400 de Acreedores por obligaciones reconocidas cuando se produzca el reconocimiento formal de la obligación, o a la cuenta 5581 de Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación.

- b) **Deudores a corto plazo por aplazamiento y fraccionamiento (443):** figurarán en el activo del balance

Recoge derechos a cobrar con vencimiento a corto plazo procedentes de aplazamientos o fraccionamientos de las cuentas 430, Deudores por derechos reconocidos, y 431, Deudores por derechos reconocidos de ejercicios cerrados. El saldo de la cuenta 443 recoge el importe pendiente de vencimiento a corto plazo. En el modelo normal del nuevo Plan contable, esta cuenta funcionará a través de sus divisionarias:

4430. Operaciones de gestión.

4431. Otras cuentas a cobrar.

4432. Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

4433. Otras inversiones financieras.

Se cargará con abono a la cuenta 253 de Créditos a largo plazo a entidades del grupo, multigrupo y asociadas, o a la subcuenta 2621 de Deudores a largo plazo por aplazamiento y fraccionamiento, mediante la 4430, Operaciones de gestión, por el traspaso de largo a corto. También se podrá cargar con abono a la cuenta 433 de Derechos anulados o 434 de Derechos anulados de ejercicios cerrados, a través de sus divisionarias, por la anulación del derecho presupuestario.

Se abonará con cargo a la cuenta 430 de Deudores por derechos reconocidos en el ejercicio del vencimiento del derecho reconocido.

c. Novedades

En cuanto a las novedades, solo cabe destacar en esta área contable las más destacadas en cuanto a nomenclatura y denominación de cuentas:

1. Cambio de cuenta de los Gastos financieros anticipados. En la nueva Instrucción estos gastos están en la cuenta 567, y antes quedaban recogidos en la cuenta 580.
2. Cambio de cuenta de los Ingresos financieros anticipados. En la nueva Instrucción estos ingresos están en la cuenta 568, y antes quedaban recogidos en la cuenta 585.

3. Se crea una nueva cuenta 186 de Ingresos anticipados a largo plazo, y son aquellos ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y se prevé que su devengo no se producirá en el ejercicio siguiente, sino en posteriores.
4. Desglose, en el Modelo normal de contabilidad de la nueva Instrucción, de la cuenta 413 de Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto en divisionarias:
 - 4130. Operaciones de gestión.
 - 4131. Otras cuentas a pagar.
 - 4132. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 4133. Otras deudas.

De forma análoga, se presentan divisionarias de la cuenta 443 de Deudores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.

5. En el mismo Modelo también existe un especial interés por tener identificadas las operaciones entre entidades del grupo, multigrupo y asociadas. Ello hace que existan cuentas divisionarias para poder analizar estos datos.

3. Procedimientos contables

3.1 Gastos e ingresos anticipados

a) Gastos anticipados

- a.1) Corresponden a gastos en bienes y servicios que se han registrado en el ejercicio que se cierra, pero cuyo consumo se produce en los siguientes. La parte no consumida deberá darse de baja a cargo de la cuenta 480 de Gastos anticipados.

Por el importe de las obligaciones aprobadas durante el ejercicio

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		X

Al cierre del ejercicio

		Debe	Haber
480	Gastos anticipados	X	
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza		X

Al comienzo del ejercicio siguiente: por la parte del gasto que se imputa a este

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
480	Gastos anticipados		X

a.2) Por los gastos financieros pagados por anticipado

Por el importe de las obligaciones aprobadas durante el ejercicio:

		Debe	Haber
66X	Gastos financieros	X	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas		X

Al cierre del ejercicio

		Debe	Haber
567	Gastos financieros pagados por anticipado	X	
66X	Cuenta de gasto según naturaleza		X

Al comienzo del ejercicio siguiente: por la parte del gasto que se imputa a este

		Debe	Haber
66X	Gastos financieros	X	
567	Gastos financieros pagados por anticipado		X

b) Ingresos anticipados

b.1) Por el importe del reconocimiento del derecho aprobado por el órgano competente:

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
7XX	Cuenta de ingresos según naturaleza		X

Por los ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que pertenecen al siguiente:

		Debe	Haber
7XX	Cuenta de ingresos según naturaleza		X
o 186	Ingresos anticipados a largo plazo	X	
485	Ingresos anticipados		X

Al comienzo del ejercicio siguiente:

		Debe	Haber
485	Ingresos anticipados	X	
7XX	Cuenta de ingresos según naturaleza o		
186	Ingresos anticipados a largo plazo		X

b.2) Por el importe del reconocimiento del derecho aprobado por el órgano competente:

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
76X	Cuenta de ingresos según naturaleza		X

Por los ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que pertenecen al siguiente:

		Debe	Haber
76X	Cuenta de ingresos según naturaleza	X	
568	Ingresos financieros cobrados por anticipado		X

Al comienzo del ejercicio siguiente:

		Debe	Haber
568	Ingresos financieros cobrados por anticipado	X	
76X	Cuenta de ingresos según naturaleza		X

3.2 Gastos e ingresos diferidos

a) Gastos diferidos

Por las obligaciones no vencidas al final del ejercicio derivadas de gastos económicos no financieros pero devengados en el ejercicio.

Para el registro del gasto en el ejercicio que se cierra, debe realizarse el siguiente asiento financiero con el importe estimado:

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
411	Acreedores por gastos devengados		X

En el ejercicio siguiente, cuando se aprueba la obligación de pago en el presupuesto de gastos, se aplicará a los capítulos correspondientes, y el asiento financiero resultante es:

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza (si existe más importe)	X	
411	Acreeedores por gastos devengados	X	
400	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes		X

b) Ingresos diferidos

Por los derechos no vencidos al final del ejercicio derivados de ingresos no financieros devengados en el ejercicio que se cierra:

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	X	
7XX	Cuenta de ingresos según naturaleza		X

En el ejercicio siguiente, cuando se aprueba el derecho reconocido:

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
441	Deudores por ingresos devengados		X
7XX	Cuenta de ingresos según naturaleza (si existe más importe)		X

3.3 Otros ajustes

a) Acreeedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto

Por las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, cuya aplicación al presupuesto no se ha producido, aunque fuera lo procedente.

Para el registro del gasto en el ejercicio que se cierra debe realizarse el siguiente asiento financiero con el importe estimado:

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
413X	Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto		X

En el ejercicio siguiente, cuando se aprueba la obligación de pago en el presupuesto de gastos, se aplicará a los capítulos correspondientes, y el asiento financiero resultante es:

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza (si existe más importe)	X	
411	Acreedores por gastos devengados	X	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corrientes		
5581	Provisiones de fondos para anticipos de caja fija pendientes de justificación		X

b) Deudores por aplazamiento y fraccionamiento

Por los derechos a cobrar con vencimiento a corto plazo procedentes de aplazamientos o fraccionamientos

		Debe	Haber
443X	Deudores a corto plazo por aplazamientos o fraccionamientos	X	
25X 26X	Inversiones financieras a largo plazo		X

En el ejercicio siguiente, cuando se aprueba el derecho reconocido:

		Debe	Haber
430	Deudores derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corrientes	X	
443X	Deudores a corto plazo por aplazamientos o fraccionamientos		X

4. Casos prácticos

1. Periodificamos la parte estimada de la paga extraordinaria del mes de junio (diciembre-mayo) y la de otros conceptos retributivos (por ejemplo, productividad*) que han devengado al cierre del ejercicio N.

	Debe	Haber
640000 Sueldos y salarios de altos cargos	4.704,85	
640001 Sueldos y salarios de funcionarios	81.771,72	
640002 Sueldos y salarios de personal laboral	391,86	
640003 Sueldos y salarios de otro personal	4.338,41	
411000 Acreedores de gastos devengados		91.206,84

Retrocedemos la periodificación a la apertura del ejercicio siguiente (N+1).

	Debe	Haber
640000 Sueldos y salarios de altos cargos		4.704,85
640001 Sueldos y salarios de funcionarios		81.771,72
640002 Sueldos y salarios de personal laboral		391,86
640003 Sueldos y salarios de otro personal		4.338,41
411000 Acreedores de gastos devengados	91.206,84	

2. Los intereses de los préstamos vivos de la Entidad se liquidan anualmente, de noviembre a noviembre. Los intereses de la próxima cuota son de 6.000 euros; por tanto, hay que reconocer los intereses devengados y que corresponden al mes de diciembre (1/12 parte).

	Debe	Haber
6625 Intereses de deudas con entidades de crédito	500,00	
527 Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		500,00

* La paga de productividad es un concepto retributivo que se suele liquidar mensualmente a lo largo del ejercicio N + 1, pero el derecho a su percepción el trabajador lo obtiene por cumplir las condiciones establecidas a lo largo del ejercicio N.

3. Las deudas que mantiene la entidad a largo plazo (superior a 12 meses) y que liquida de forma periódica presentan vencimientos en el ejercicio siguiente por importe de 25.000 y 10.000 euros, en concepto de endeudamiento con entidades de crédito y PIE 20XX.

	Debe	Haber
170000 Deudas a largo plazo con entidades de crédito	25.000,00	
179001 Otras deudas a largo plazo PIE 20XX	10.000,00	
520000 Deudas a corto plazo con entidades de crédito		25.000,00
529001 Otras deudas a corto plazo PIE 20XX		10.000,00

4. Prima de seguro de un edificio con pago anual de 120 euros de marzo a febrero. En estos casos, tenemos dos opciones:
- a) Registrar el gasto inicialmente en su totalidad:

	Debe	Haber
62500 Prima de seguros	120,00	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas		120,00

Al cierre del ejercicio, periodificar la parte no devengada:

	Debe	Haber
62500 Prima de seguros		20,00
480 Gastos anticipados	20,00	

Con la imputación de la parte devengada en el ejercicio siguiente:

	Debe	Haber
62500 Prima de seguros	20,00	
480 Gastos anticipados		20,00

- b) Registrar como gasto únicamente la parte que devenga en el ejercicio:

	Debe	Haber
62500 Prima de seguros	100,00	
480 Gastos anticipados	20,00	
400 Acreedores por obligaciones reconocidas		120,00

Al cierre del ejercicio no es necesario introducir ningún asentamiento.

Y en el ejercicio siguiente, imputamos como gastos la parte que devenga:

	Debe	Haber
62500 Prima de seguros	20,00	
480 Gastos anticipados		20,00

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. En color negro las comunes a los modelos Normal y Simplificado, en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal y en color rojo las que solo se prevén en el modelo Simplificado.

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR

- 130. Subvenciones para financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
- 131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
- 132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

650. Transferencias.

- 6500. A la entidad o entidades propietarias.
- 6501. Al resto de entidades.

651. Subvenciones.

- 6510. A la entidad o entidades propietarias.
- 6511. Al resto de entidades.

650. Transferencias y subvenciones.

75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

750. Transferencias.

7500. De la entidad o entidades propietarias.

7501. Del resto de entidades.

751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.

7510. De la entidad o entidades propietarias.

7511. Del resto de entidades.

752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.

7520. De la entidad o entidades propietarias.

7521. Del resto de entidades.

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

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

75300. De la entidad o entidades propietarias.

75301. Del resto de entidades.

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

75310. De la entidad o entidades propietarias.

75311. Del resto de entidades.

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

7540. De la entidad o entidades propietarias.

7541. Del resto de entidades.

755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

7550. De la entidad o entidades propietarias.

7551. Del resto de entidades.

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

7560. De la entidad o entidades propietarias.

7561. Del resto de entidades.

84. IMPUTACIÓN DE SUBVENCIONES

840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

8400. De la entidad o entidades propietarias.

8401. Del resto de entidades.

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

8410. De la entidad o entidades propietarias.

8411. Del resto de entidades.

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

8420. De la entidad o entidades propietarias.

8421. Del resto de entidades.

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

9400. De la entidad o entidades propietarias.

9401. Del resto de entidades.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

9410. De la entidad o entidades propietarias.

9411. Del resto de entidades.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

9420. De la entidad o entidades propietarias.

9421. Del resto de entidades.

2. Norma de registro y valoración 18.^a de Transferencias y subvenciones

a. Conceptos

En esta área contable serán de aplicación el punto 4 de la primera parte del Plan (marco conceptual), Gastos e ingresos presupuestarios, y, dentro de la segunda parte, la Norma de reconocimiento y valoración 18.^a de Transferencias y subvenciones.

Las **transferencias** se pueden definir como entregas dinerarias o en especie sin contrapartida directa de los beneficiarios, siendo su destino la financiación de operaciones o de actividades no singularizadas.

Las **subvenciones** se pueden definir como entregas dinerarias o en especie sin contrapartida directa de los beneficiarios, siendo su destino la financiación de operaciones o actividades específicas, con la obligación por parte de los beneficiarios de cumplir las condiciones y los requisitos previamente establecidos. En caso de incumplimiento, la entidad receptora estará obligada a su reintegro.

Las subvenciones y las transferencias implican un aumento en el patrimonio neto de la entidad beneficiaria y una correlativa disminución del patrimonio neto de la entidad concedente.

Desde un punto de vista contable, las transferencias y subvenciones se pueden clasificar en:

- *Reintegrables*. Cuando no se cumple alguna de las condiciones y requisitos establecidos en el convenio o acuerdo de concesión. En estos casos las transferencias y subvenciones generarán un activo financiero a la entidad otorgante y un correlativo pasivo financiero a la entidad beneficiaria.
- *No reintegrables*. Cuando se cumplen todos los requisitos y condiciones establecidos en el convenio o acuerdo de concesión. En estos casos las transferencias y subvenciones implicarán un aumento en el patrimonio neto de la entidad beneficiaria y una correlativa disminución del patrimonio neto de la entidad concedente.

Desde un punto de vista material, las transferencias y subvenciones se pueden clasificar en:

- *Monetarias*. Cuando el objeto consiste en una entrega de dinero o efectivo.
- *No monetarias o en especie*. Cuando el objeto consiste en una entrega de bienes no monetarios o en especie.

Según la finalidad de las subvenciones, se pueden distinguir los siguientes tipos:

- Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta. Por ejemplo, la adquisición de un edificio.
- Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos. Por ejemplo, la financiación de los gastos derivados de la realización de un curso determinado.
- Subvenciones para la financiación de operaciones financieras. Por ejemplo, la financiación obtenida por un ente público destinada a cubrir intereses explícitos de un pasivo financiero.

b. Normas de registro

Las transferencias y subvenciones **monetarias** se registrarán según las normas siguientes:

- *Entidad otorgante (concedidas)*. Se reconocerá como un gasto financiero en el momento en que se tenga constancia del cumplimiento de las condiciones

para su percepción. Cuando al cierre del ejercicio esté pendiente el cumplimiento de alguna de las condiciones establecidas pero no haya dudas de su realización, se deberá dotar una provisión en la contabilidad financiera. Si se estima que el cumplimiento será a largo plazo, se contabilizará en la cuenta 148, Provisión a largo plazo para transferencias y subvenciones, y si se estima que será a corto plazo, se contabilizará en la cuenta 588, Provisión a corto plazo para transferencias y subvenciones. La entidad concedente deberá analizar el saldo de las operaciones D (gasto comprometido) a 31 de diciembre de cada ejercicio, y valorar aquellos importes que no presenten ninguna duda de su concesión, y, en consecuencia, practicar un asiento en la contabilidad financiera (como se ha descrito anteriormente).

- *Entidad beneficiaria (recibidas)*. Se reconocerá un ingreso en la contabilidad financiera cuando concurren las circunstancias siguientes:
 - Se ha aprobado el convenio o acuerdo correspondiente.
 - Se han cumplido todas las condiciones para su obtención.
 - No hay dudas razonables sobre su percepción.

En los casos en que no se cumplan los requisitos mencionados anteriormente se considerarán subvenciones reintegrables, y figurarán en el pasivo de la entidad.

Las transferencias y subvenciones no monetarias se registrarán según las normas siguientes:

- *Entidad otorgante (concedidas)*. En el caso de activos, en el momento de su entrega se darán de baja por su valor contable. En el caso de asunción de deudas, en el momento de entrada en vigor de la norma o del acuerdo correspondiente se contabilizarán a valor razonable.
- *Entidad beneficiaria (recibidas)*. En el caso de activos, en el momento de la recepción de los bienes por su valor razonable. En el caso de asunción de deudas, en el momento de entrada en vigor de la norma o del acuerdo correspondiente a valor contable de la deuda.

En la aplicación contable deberá distinguirse:

- *Transferencias*. Se aplicarán como un ingreso en la cuenta del resultado del ejercicio.
- *Subvenciones*. Habrá que distinguir si el gasto subvencionado se devenga en el mismo ejercicio en que la subvención se ha otorgado, de los casos en los que el devengo se producirá en los ejercicios futuros. Si el gasto subvencionado devenga en el mismo ejercicio del otorgamiento de la subvención,

se aplicará un ingreso en la cuenta de resultados del ejercicio. Si ese gasto devengara en ejercicios futuros, se aplicará al patrimonio neto.

En función de la finalidad de las subvenciones, la imputación del ingreso en la cuenta del resultado se realiza según los siguientes criterios:

- *Financiación de gastos.* Se imputarán en la cuenta del resultado del ejercicio en el momento del devengo del gasto financiado.
- *Adquisición de activos.* Se imputarán a patrimonio neto, desde donde se trasladarán, mediante un ingreso, a la cuenta del resultado. Esta aplicación se realizará de forma progresiva según una base racional, en función de la vida útil del bien, aplicando el mismo método utilizado para su amortización. También se aplicará en la cuenta del resultado del ejercicio en los casos de venta o baja del activo en cuestión. En cuanto a los bienes no amortizables, las subvenciones permanecerán en el patrimonio neto hasta su baja o enajenación.
En este punto, hay que observar que el deterioro del activo no afecta al traspaso de la subvención en la cuenta del resultado.
- *Cancelación de pasivos.* Se imputarán en la cuenta del resultado del ejercicio en que se realice dicha cancelación.

En cuanto a la imputación en el presupuesto de la obligación reconocida en las entidades públicas, habrá que distinguir:

- *Entidad otorgante.* Se aplicará al presupuesto de gastos una operación de reconocimiento y liquidación de la obligación a pagar, cuando se apruebe este gasto mediante el correspondiente acto administrativo dictado por el órgano competente (fase O de la ejecución del presupuesto).
- *Entidad beneficiaria.* Se aplicará al presupuesto de ingresos cuando se haya cobrado (tesorería). No obstante, se podrá reconocer un derecho a cobrar si se tiene constancia de que la entidad otorgante ha aprobado el acto de reconocimiento de su correlativa obligación.

Cuando no se tenga constancia de la aprobación del acto administrativo de la concesión de la transferencia o subvención por parte de la entidad otorgante, y se hayan cumplido todos los requisitos y condiciones establecidos, **se puede interpretar** que la entidad beneficiaria puede reconocer el derecho a cobrar cuando haya presentado toda la documentación justificativa del gasto subvencionado a la Administración otorgante y no haya dudas sobre su percepción. Desde el punto de vista presupuestario, se puede interpretar que el ingreso es exigible con respecto a la entidad otorgante, dado que se han

cumplido todos los requisitos y condiciones establecidos, y, por lo tanto, es consecuente generar el correspondiente derecho reconocido. De esta forma se evitan desviaciones negativas de financiación, especialmente si la cuantía es importante, y la ejecución del presupuesto de ingresos y de gastos resulta mucho más acompasada.

c. Normas de valoración

La valoración de las transferencias y subvenciones se registrará de acuerdo con los criterios que a continuación se indican:

- *Monetarias*. Se valorarán por el importe concedido.
- *No monetarias o en especie*. La entidad otorgante las valorará por el valor contable del activo, bien o servicio prestado. En el caso de activos, se darán de baja los saldos de las cuentas correspondientes según naturaleza, así como los saldos de la amortización acumulada y deterioro de valor (correcciones de valor). No obstante, si se conoce otra valoración del activo en cuestión, como por ejemplo su valor razonable, se tendrá en cuenta a efectos de determinar posibles ganancias o pérdidas procedentes del inmovilizado. Si la diferencia entre el valor razonable y el valor contable es positiva, constituirá una pérdida procedente del inmovilizado, mientras que si es negativa, constituirá una ganancia. El valor contable menos la pérdida o más las ganancias procedentes del inmovilizado, constituirá una subvención concedida en especie.

La entidad beneficiaria valorará los activos, bienes o servicios a valor razonable, y los considerará como una subvención en especie recibida. Asimismo, podrá valorar los bienes inmuebles recibidos, en ausencia de otros criterios, por el valor que tenga asignado a efectos tributarios en el Impuesto de transmisiones patrimoniales.

- *Por asunción de deudas*. La entidad otorgante las valorará a valor razonable de la deuda, y la entidad beneficiaria, por el valor contable de la deuda.

d. Novedades

En cuanto a las novedades más significativas en esta área contable, debe destacarse la imputación, con carácter general, de las subvenciones recibidas al patrimonio neto. A tal efecto se han creado los nuevos grupos 8 y 9, que recogen los gastos y

los ingresos imputados a Patrimonio neto, previstos en el cuadro de cuentas de la Instrucción. En concreto, los subgrupos 84, Imputación de subvenciones, y 94, Ingresos por subvenciones.

e. Aplicación práctica

Dado el carácter subvencionador de la Diputación de Barcelona como entidad otorgante, tanto por el volumen de su importe como por el número de operaciones, y los ayuntamientos como entes beneficiarios, es importante determinar los criterios a adoptar en uno y otro caso.

- **Diputación de Barcelona.** Deberá **comunicar**, vía correo electrónico, a los ayuntamientos y otras entidades beneficiarias, las transferencias y subvenciones que les haya otorgado en el momento de la aprobación del reconocimiento de la obligación correspondiente, o de su contabilización (fase O de la ejecución presupuestaria). Esta comunicación se podría realizar de forma automática desde el programa informático de la contabilidad de la Corporación, en el momento de la aprobación/contabilización de las obligaciones reconocidas. Partiendo de dicha comunicación, los entes beneficiarios podrán reconocer el correspondiente derecho a cobrar presupuestario.
- **Ayuntamientos y otros entes beneficiarios.** Basándose en la comunicación entregada por la Diputación, el ayuntamiento reconocerá el correspondiente derecho a cobrar. Si el gasto subvencionado devenga en el mismo ejercicio, se aplicará un ingreso y, en caso contrario, a una cuenta del subgrupo 94, Ingreso por subvenciones. *La imputación en la cuenta del resultado* de este importe se realizará en función de una base racional y sistemática, según los criterios que se han mencionado anteriormente.

3. Aspectos a considerar

El marco conceptual de la contabilidad pública, que figura en el anexo de la Instrucción, establece la fiabilidad como uno de los requisitos de la información contable. El cumplimiento de este requisito implicará que el fondo económico de las operaciones contables prevalecerá sobre su forma jurídica. Es especialmente importante tener en cuenta este aspecto en cuanto a esta área contable. En consecuencia, los acuerdos y convenios que sirvan de documentación soporte a las operaciones contables deberán analizarse a la luz del criterio mencionado, y averiguar en cada caso si según este criterio hay

realmente transferencias o subvenciones. Los aspectos a tener en cuenta en esta área contable deberán ser:

- a) Se deberá determinar en el convenio o acuerdo que se ha firmado si se trata de una transferencia o de una subvención, y aplicar el tratamiento contable específico para cada caso.

Actividades singularizadas → Subvención.

Actividades no singularizadas → Transferencia.

- b) Comprobar antes del reconocimiento del derecho a cobrar presupuestario la comunicación de la resolución de la correspondiente obligación por parte de la entidad otorgante. Como alternativa, se podría adoptar el criterio de reconocimiento del derecho a cobrar en el momento de la **presentación de la documentación justificativa del gasto** cuando no haya posibilidad de conocer esa información.
- c) Cumplimiento de los requisitos establecidos para el reconocimiento del derecho, que se han mencionado en el apartado 2.b) anterior.

A efectos de determinar la importancia relativa, hay que distinguir las subvenciones y transferencias cuyo importe se conoce con exactitud, de las provisiones por este concepto. En el primer caso, se contabilizarán por el importe exacto, y en el segundo, se estimará su importe en función de si las subvenciones se consideran realizables, el cual constituirá una provisión.

4. Procedimientos contables

La Instrucción establece un tratamiento contable diferenciado con respecto a las transferencias respecto de las subvenciones. En el caso de las transferencias, para la entidad otorgante constituirá un gasto y para la entidad beneficiaria constituirá un ingreso del ejercicio. En consecuencia, constituirán un gasto y un ingreso, respectivamente, que se contabilizarán de la misma forma que el resto de ingresos y gastos presupuestarios.

En cuanto a las subvenciones habrá que distinguir las subvenciones en efectivo de las otorgadas en especie.

4.1. Subvenciones en efectivo

X: Importe de la subvención.

Y: Importe del gasto subvencionado.

A) Entidad otorgante

Para la entidad otorgante la subvención será un gasto del ejercicio en que se cumplan las condiciones para su percepción o no existan dudas razonables para su realización. El asiento en la contabilidad financiera correspondiente a la fase de obligación reconocida sería:

Fecha: dd/mm/aaaa. Reconocimiento de la obligación

		Debe	Haber
651	Subvenciones	X	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente		X

Fecha: dd/mm/aaaa. Pago

		Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente	X	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		X

B) Entidad beneficiaria

B.1. Si la subvención financia un gasto que devenga íntegramente dentro del ejercicio:

Fecha: dd/mm/aaaa. Reconocimiento del derecho a cobrar

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	X	
75X	Subvenciones		X

B.2. Si la subvención financia un gasto que no devenga íntegramente dentro del ejercicio:

Fecha: dd/mm/aaaa. Reconocimiento del derecho a cobrar

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	X	
94X	Ingresos por subvenciones		X

Fecha: dd/mm/aaaa. Cobro

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		X
571	Bancos, e instituciones de crédito. Cuentas operativas	X	

Al final del ejercicio deberá trasladarse el saldo de la cuenta del grupo 9 a patrimonio neto.

Fecha: 31/12/aaaa. Aplicación a patrimonio neto

		Debe	Haber
94	Ingresos por subvenciones	X	
130-131-132	Subvenciones para la financiación de Y		X

Siendo el importe de Y el correspondiente a:

- Inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.
- Activos corrientes y gastos.
- Operaciones financieras.

El saldo de la cuenta del subgrupo 13 se imputará progresivamente en la cuenta del resultado sobre una base racional y sistemática, de acuerdo con los criterios que ya se han comentado anteriormente:

Fecha: 31/12/aaaa+1. Imputación en la cuenta del resultado

		Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones	y	
753-754-756	Subvenciones para la financiación Y		y

		Debe	Haber
130-131-132	Subvenciones para la financiación de un coche	Y	
840	Imputación de subvenciones		Y

Al final de cada ejercicio se realizará el asiento anterior, con la imputación en la cuenta del resultado del año según el criterio de distribución que se haya adoptado. El importe **y** correspondería a la imputación anual en la cuenta del resultado mencionado.

En caso de baja o venta del activo se imputará íntegramente el saldo que queda en la cuenta del subgrupo 13 en la cuenta del resultado.

B.3. Si la subvención recibida no cumple los requisitos establecidos para su reconocimiento:

Fecha: dd/mm/aaaa. Reconocimiento del pasivo

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	X	
522	Derechos a corto plazo transformables en subvenciones		X

Fecha: dd/mm/aaaa. Cobro

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		X
5710	Bancos, e instituciones de crédito. Cuentas operativas	X	

En el momento en que se cumplan los requisitos para el reconocimiento del ingreso:

Fecha: dd/mm/aaaa. Reconocimiento del pasivo

		Debe	Haber
522	Derechos a corto plazo transformables en subvenciones	X	
751	Subvenciones recibidas		X

4.2. Subvenciones en especie

A) Entidad otorgante

La entidad otorgante dará de baja las cuentas de activo a valor contable correspondiente a los bienes entregados (I), así como sus saldos de la amortización acumulada (A) y deterioro de valor (D), ($VC=I-A-D$). Se darán de baja los importes de las cuentas de los activos que hayan sido entregados a las entidades beneficiarias por su valor contable. También se cancelarán los saldos de las cuentas de amortización acumulada y deterioro que correspondan a dichos activos. No obstante, en el caso de que se conozca el valor razonable de estos, la entidad otorgante contabilizará pérdidas o ganancias procedentes de estos inmovilizados, según corresponda. Si la diferencia entre el valor razonable de los bienes entregados y el valor contable es negativa, constituirá una pérdida (P), mientras que si es positiva, constituirá una ganancia (G) procedente de los activos correspondientes.

Si el valor contable, es decir, $I-(A-D-P)$, más las ganancias procedentes del inmovilizado (G), menos las pérdidas procedentes del inmovilizado (P), presentara un saldo positivo, el importe en cuestión se considerará una subvención concedida en especie (S).

Fecha: dd/mm/aaaa. Baja de los activos a valor contable

		Debe	Haber
28K	Amortización acumulada	A	
29K	Deterioro de valor	D	
67K	Pérdidas procedentes de activos	P	
77K	Ganancias procedentes de activos		G
651	Subvenciones	S	
2XX	Cuenta del inmovilizado		I

B) Entidad beneficiaria

Fecha: dd/mm/aaaa. Recepción de los activos a valor razonable

		Debe	Haber
2XX	Cuenta del inmovilizado	R	
9401	Ingresos de subvenciones del resto entidades		R

Véanse los Casos prácticos para otras casuísticas.

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En relación con la información a suministrar en las cuentas anuales, el apartado 15.º, Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos, de la Memoria detalla la información que se pide en relación con esta área contable. En la Instrucción 2004, las transferencias y subvenciones se informan en el apartado 17.º, Ingresos y gastos, en el que se pide información sobre, por un lado, las subvenciones recibidas pendientes de justificación, y, por otro, las transferencias y subvenciones concedidas que se consideren más significativas.

En la nueva Instrucción se detalla y amplía la información que habrá que suministrar en la Memoria en relación con esta materia. De la misma forma que en la Instrucción actual, también se distinguen:

- *Transferencias y subvenciones recibidas.* Se informarán solo las consideradas de importe significativo. No se define tampoco el límite cuantitativo mínimo para considerarlas como tales. Deberán informarse los aspectos siguientes:
 - a) Importe y características de las transferencias y subvenciones recibidas.
 - b) Cumplimiento o incumplimiento de las condiciones establecidas.
 - c) Criterio de imputación a la cuenta del resultado de las subvenciones recibidas, así como los importes aplicados en el ejercicio a esta cuenta.

Estos requisitos exigirán probablemente llevar un registro extracontable de las subvenciones recibidas a efectos de informar de forma detallada en la Memoria.

- *Transferencias y subvenciones concedidas.* Se informarán las de importe significativo, sin definir también cuáles son, en relación con los siguientes aspectos:
 - a) Normativa en base a la cual se ha efectuado la concesión.
 - b) Importe de las obligaciones reconocidas del ejercicio.
 - c) Identificación de la entidad receptora.
 - d) Finalidad.
 - e) Reintegros que se hayan podido producir por incumplimientos de las condiciones o requisitos, especificando su causa.

Para más detalle, véase el área de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

6. Casos prácticos

6.1. Obtención de una transferencia y una subvención

El Ayuntamiento XXX ha recibido en el ejercicio:

- Una transferencia de 10.000 euros sin finalidad específica alguna.
- Una subvención, por el mismo importe, para la financiación de gastos corrientes del ejercicio derivados de la reparación de la fachada del edificio.

Registro de las operaciones

Registro de la transferencia:

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	10.000,00	
750	Transferencias		10.000,00
57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes	10.000,00	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		10.000,00

Registro de la subvención. Se reconoce en el mismo ejercicio, como los gastos financiados:

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	10.000,00	
751	Subvenciones por gastos no financieros del ejercicio		10.000,00
57X	Efectivo y activos líquidos equivalentes	10.000,00	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente		10.000,00

6.2. Concesión de una subvención para la financiación de un inmovilizado no financiero

La Diputación de Barcelona (DIBA) concede el 15/04/2015 una subvención al Ayuntamiento XXX para la financiación de una obra de instalación eléctrica en el edificio del Ayuntamiento por un importe de 20.000,00 euros. Esta instalación se amortizará en 10 años. El Ayuntamiento XXX presenta el 20/12/2015 ante el registro de la DIBA la justificación completa de la obra realizada. No obstante, la DIBA aprueba el reconocimiento de la obligación el 15/01/2016. Contabilícese este supuesto desde el punto de vista del Ayuntamiento.

A) Registro del ingreso

Opción 1: Registrar la operación del ingreso devengado únicamente en la contabilidad financiera

Fecha: 20/12/2015

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	20.000,00	
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		20.000,00

Es la opción correcta propuesta por la nueva Instrucción.

Opción 2: Aplicación al presupuesto de ingresos: Reconocimiento del derecho a cobrar

Fecha: 20/12/2015

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	20.000,00	
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		20.000,00

Es la opción que se podría adoptar si el Ayuntamiento ha realizado todas las actuaciones y justificado todos los gastos para la obtención de la subvención mencionada.

B) Imputación de la subvención a patrimonio neto al cierre

Fecha: 31/12/2015

		Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero	20.000,00	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		20.000,00

C) Reconocimiento del derecho reconocido en el presupuesto de ingresos en el caso de que se haya escogido la opción 1

En el momento en que se tenga constancia de la aprobación de la obligación reconocida por parte de la DIBA.

Fecha: 16/01/2016

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente	20.000,00	
441	Deudores por ingresos devengados		20.000,00

D) Imputación a la cuenta del resultado del ejercicio

Fecha: 31/12/2016

		Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	2.000,00	
753	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero		2.000,00

Fecha: 31/12/2016

		Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		2.000,00
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	2.000,00	

En los sucesivos ejercicios se realizarían los mismos asientos que los mencionados anteriormente hasta la total amortización del activo.

6.3. Obtención de una subvención en especie: activo amortizable

La entidad pública ABA ha recibido en el ejercicio N un vehículo nuevo, con un valor razonable de 30.000 euros y una vida útil de 6 años. La recepción del vehículo se produce al inicio del ejercicio.

Registro de las operaciones

A la recepción del vehículo:

		Debe	Haber
218	Elementos de transporte	30.000,00	
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		30.000,00

A 31/12/N: Por la amortización

		Debe	Haber
6818	Amortización de elementos de transporte	5.000,00	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		5.000,00

Para la imputación al Resultado de la subvención recibida

		Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	5.000,00	
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización		5.000,00

Para la regularización a 31 de diciembre de las cuentas del grupo 8 y 9

		Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	30.000,00	
840	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		5.000,00
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		25.000,00

6.4. Entrega gratuita de bienes a una entidad pública

La DIBA cede gratuitamente unos equipos informáticos al Ayuntamiento YYY el 20/03/2015, los cuales están valorados por un importe de 100.000 euros, con una amortización acumulada de 40.000 euros y un deterioro de 20.000 euros. El valor razonable de estos equipos se estima en 15.000 euros. Contabilícese este supuesto desde el punto de vista de la DIBA y del Ayuntamiento.

A) DIBA

Fecha: 20/03/2015. Baja de los equipos informáticos a valor contable

		Debe	Haber
2917	Deterioro del valor de equipos para procesos de información	20.000,00	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información	40.000,00	
671	Pérdida del inmovilizado material	25.000,00	
651	Subvenciones	15.000,00	
217	Equipos para procesos de información		100.000,00

B) Ayuntamiento YYY

Fecha: 20/03/2015. Recepción del mobiliario a valor razonable

		Debe	Haber
216	Mobiliario	15.000,00	
9401	Ingresos de subvenciones del resto de entidades		15.000,00

La imputación a patrimonio neto y a la cuenta del resultado se realizará tal y como se ha explicado para las subvenciones recibidas en los apartados anteriores.

15. ADSCRIPCIONES Y OTRAS CESIONES GRATUITAS DE USO DE BIENES Y DERECHOS

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. En color negro las comunes a los modelos Normal y Simplificado, en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal y en color rojo las que solo se prevén en el modelo Simplificado.

13. SUBVENCIONES Y AJUSTES POR CAMBIO DE VALOR

- 130. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
- 131. Subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
- 132. Subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

25. INVERSIONES FINANCIERAS A LARGO PLAZO EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS

- 250. Participaciones a largo plazo en entidades del grupo.
 - 2500. En entidades de derecho público.
 - 2501. En sociedades mercantiles.
 - 2502. En otras entidades.

- 251. Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas.
 - 2510. En entidades de derecho público.
 - 2511. En sociedades mercantiles y sociedades cooperativas.
 - 2512. En otras entidades.

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

- 650. Transferencias.
 - 6500. A la entidad o entidades propietarias.
 - 6501. Al resto de entidades.
- 651. Subvenciones.
 - 6510. A la entidad o entidades propietarias.
 - 6511. Al resto de entidades.

650. Transferencias y subvenciones

75. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

- 750. Transferencias.
 - 7500. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7501. Del resto de entidades.
- 751. Subvenciones para gastos no financieros del ejercicio.
 - 7510. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7511. Del resto de entidades.
- 752. Subvenciones para la cancelación de deudas genéricas.
 - 7520. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7521. Del resto de entidades.
- 753. Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio.
 - 7530 Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio por amortización.
 - 75300. De la entidad o entidades propietarias.
 - 75301. Del resto de entidades.
 - 7531 Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta imputadas al resultado del ejercicio por enajenación o baja.
 - 75310. De la entidad o entidades propietarias.
 - 75311. Del resto de entidades.
- 754. Subvenciones para activos corrientes y gastos imputadas al ejercicio.
 - 7540. De la entidad o entidades propietarias.
 - 7541. Del resto de entidades.
- 755. Subvenciones para gastos financieros del ejercicio.

7550. De la entidad o entidades propietarias.

7551. Del resto de entidades.

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

7560. De la entidad o entidades propietarias.

7561. Del resto de entidades.

84. IMPUTACIÓN DE SUBVENCIONES

840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

8400. De la entidad o entidades propietarias.

8401. Del resto de entidades.

841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

8410. De la entidad o entidades propietarias.

8411. Del resto de entidades.

842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

8420. De la entidad o entidades propietarias.

8421. Del resto de entidades.

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES

940. Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.

9400. De la entidad o entidades propietarias.

9401. Del resto de entidades.

941. Ingresos de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.

9410. De la entidad o entidades propietarias.

9411. Del resto de entidades.

942. Ingresos de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.

9420. De la entidad o entidades propietarias.

9421. Del resto de entidades.

2. Norma de registro y valoración 19.^a de Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos

a. Conceptos

En esta área contable será de aplicación la Norma de reconocimiento y valoración 19.^a de Adscripciones, y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.

Las **adscripciones de bienes y derechos** se pueden definir como las entregas dinerarias o en especie en las que no exista contrapartida por parte de los entes beneficiarios, realizadas para una finalidad determinada, normalmente para el ejercicio de sus competencias. Las adscripciones incluyen tanto la entrega de bienes y derechos de la entidad pública a sus organismos autónomos dependientes, como las entregas entre organismos públicos dependientes de una misma entidad pública.

Las **cesiones** se pueden definir como las entregas dinerarias o en especie sin que exista contrapartida por parte de los entes beneficiarios, cuando se realizan entre entidades públicas sin relación de dependencia entre ellas, ni dependientes de una misma entidad pública. También se incluyen como cesiones las entregas de bienes y derechos de las entidades públicas a favor de entidades privadas.

Los bienes o derechos adscritos que no se apliquen a la finalidad prevista deberán ser objeto de reversión o devolución a la entidad concedente.

b. Normas de registro

Las adscripciones y cesiones se registrarán y valorarán, tanto por la entidad beneficiaria o cesionaria como por la entidad otorgante o cedente, de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración 18.^a de Transferencias y subvenciones.

En caso de que existan dudas respecto de la utilización del bien o derecho objeto de la aportación o cesión para la finalidad prevista, la operación tendrá la consideración de pasivo para la entidad beneficiaria.

Se entenderá la utilización futura del bien o derecho para la finalidad prevista inicialmente siempre y cuando sea esta su utilización en el momento de la elaboración de la información correspondiente a las cuentas anuales.

1. Entidad beneficiaria

En función del plazo de adscripción o de cesión de un bien, la entidad beneficiaria deberá distinguir:

1.1. Por un período inferior a la vida económica del bien

Se registrará en una cuenta del inmovilizado intangible por su valor razonable, a la fecha de la adscripción o cesión.

1.2. Por un período indefinido o similar a la vida económica del bien

Se registrará en una cuenta del inmovilizado según su naturaleza por su valor razonable, a la fecha de adscripción o cesión.

2. Entidad otorgante o cedente

2.1. Adscripciones

La entidad otorgante contabilizará a valor contable los bienes y derechos entregados, con abono a la cuenta correspondiente de activo, y a valor razonable un activo financiero, con cargo a la cuenta 250, Participaciones a largo plazo en entidades del grupo, o 251, Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo o asociadas. La diferencia entre el valor razonable y el valor contable imputará a la cuenta del resultado (subgrupo 67, si son pérdidas, o 77, si son ganancias).

2.2. Cesiones

Se tratarán como subvenciones en especie. La entidad otorgante las contabilizará a valor contable con cargo a la cuenta 651, Subvenciones, y abono a la cuenta de activo según corresponda de acuerdo con su naturaleza.

Las distintas situaciones que se pueden presentar con respecto a esta materia y su correspondiente tratamiento contable serán:

TIPOS DE SITUACIONES	TRATAMIENTO CONTABLE
Adscripciones de una entidad pública a sus entes dependientes para el ejercicio de sus competencias	→ APORTACIÓN PATRIMONIAL
Adscripciones entre entes dependientes de una misma entidad pública	→ SUBVENCIÓN
Cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos entre entidades independientes	→ SUBVENCIÓN

c. Normas de valoración

Debe ponerse de manifiesto especialmente la diferencia de valoración que se produce en la entidad otorgante o cesionaria de los bienes o derechos entregados. Por una parte, se valorarán a valor contable los bienes o derechos entregados, y, por otra parte, se reconocerá un activo financiero a valor razonable de los bienes o derechos mencionados.

Las valoraciones de los bienes o derechos objeto de adscripción o cesión serán las que se indican a continuación:

ADSCRIPCIONES	Entidad beneficiaria:	VALOR RAZONABLE
	Entidad otorgante	<u>VALOR RAZONABLE del activo financiero</u>
		VALOR CONTABLE de los bienes o derechos adscritos
CESIONES	Entidad beneficiaria:	VALOR RAZONABLE
	Entidad cedente	VALOR CONTABLE

d. Novedades

La novedad más importante consiste en la desaparición de las cuentas 101, Patrimonio recibido en adscripción; 103, Patrimonio recibido en cesión; 107, Patrimonio entregado en adscripción, y 108, Patrimonio entregado en cesión, todos ellos imputados al patrimonio neto de la entidad. Solo se mantiene la cuenta 101, Patrimonio recibido, correspondiente a las entidades beneficiarias de las adscripciones de bienes. Destaca especialmente que para la entidad otorgante las adscripciones constituyen un activo financiero y las cesiones constituyen subvenciones, y, por lo tanto, imputables a la cuenta de resultados del ejercicio. Para la entidad beneficiaria, las adscripciones se imputarán al patrimonio neto como patrimonio recibido para el ejercicio de sus competencias, cuenta 101, y en cuanto a las cesiones constituirán una subvención recibida.

e. Aspectos a considerar

Los aspectos a tener en cuenta de forma especial son, entre otros:

- a) Para la entidad otorgante, en los casos de adscripciones el valor razonable de los bienes o derechos objeto de la adscripción, cuyo valor constituirá un activo financiero.

- b) Para la entidad otorgante, los activos financieros derivados de las operaciones de adscripción se contabilizarán por el valor contable de los bienes a 31 de diciembre de 2014.
- c) Para la entidad beneficiaria, el valor razonable de los bienes o derechos adscritos o cedidos.

f. Aplicación a DIBA, sector público DIBA y ayuntamientos

En cuanto a las adscripciones y cesiones, habrá que tener en cuenta los siguientes aspectos:

- **DIBA:** las aportaciones patrimoniales a entidades dependientes y otras adscripciones realizadas se considerarán a 1 de enero de 2015 como un activo financiero, participaciones a largo plazo en entidades del grupo. Se deberá cancelar la cuenta actual de patrimonio entregado en adscripción, cuenta 107. Las entidades dependientes las considerarán como un patrimonio recibido, cuenta 101 de la Instrucción, y, a la vez, cancelarán la cuenta actual 101, Patrimonio recibido en adscripción.

En cuanto a los bienes o derechos cedidos por la DIBA a otras entidades, se cancelará la actual cuenta 108, Bienes entregados en cesión, los cuales se considerarán como subvenciones concedidas.

- **Ayuntamientos y otros entes beneficiarios:** las cesiones de bienes y derechos recibidos tendrán la consideración de subvenciones recibidas y deberán situarse en el subgrupo 13 de patrimonio por su valor razonable. Se cancelará la cuenta actual 103, Bienes recibidos en cesión.

3. Criterios y métodos de valoración

Los criterios y métodos de valoración ya se han explicado en los apartados b) y c) del punto 2 anterior.

4. Procedimientos contables

La Instrucción establece un tratamiento contable diferenciado por lo que se refiere a las entidades beneficiarias respecto de las otorgantes. Los procedimientos serán los que a continuación se indican:

A) Entidad otorgante

A.1. Adscripción

En el momento de la adscripción de bienes o derechos a la entidad dependiente, se practicará el asiento siguiente:

Fecha: dd/mm/aaaa. Adscripción de bienes o derechos

		Debe	Haber
25	Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas	X	
2XX	Cuentas según naturaleza		X

A.2. Cesiones

En el momento de la cesión de bienes o derechos:

Fecha: dd/mm/aaaa. Cesiones

		Debe	Haber
651	Subvenciones	X	
2XX	Cuentas según naturaleza		X

B) Entidad beneficiaria

B.1. Adscripciones

En el momento de recibir el bien o derecho:

Fecha: dd/mm/aaaa. Adscripciones

		Debe	Haber
2XX	Cuentas según naturaleza	X	
101	Patrimonio recibido		X

B.2. Cesiones

En el momento de recibir el bien o derecho cedido:

Fecha: dd/mm/aaaa. Cesión

		Debe	Haber
2XX	Cuentas según naturaleza	X	
940	Ingresos por subvenciones		X

Al final del ejercicio deberá trasladarse el saldo de la cuenta del grupo 9 a patrimonio neto.

Fecha: 31/12/aaaa. Aplicación a patrimonio neto

		Debe	Haber
940	Ingresos por subvenciones	X	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		X

El saldo del subgrupo 13 se imputará a la cuenta del resultado sobre una base racional y sistemática, de acuerdo con la amortización del activo objeto de la cesión. Si la anualidad de la amortización es **y**:

Fecha: 31/12/aaaa+1. Imputación en la cuenta del resultado

		Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones	y	
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio		y

Y al final del ejercicio:

Fecha: 31/12/aaaa+1. Regularización

		Debe	Haber
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	y	
840	Imputación de subvenciones		y

En caso de baja o venta del activo, se saldaría la cuenta 130 por un importe de Z, cuando $Z=X-y$:

Fecha: 31/12/aaaa+1. Imputación a la cuenta del resultado

		Debe	Haber
840	Imputación de subvenciones	Z	
7530	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero imputadas al resultado del ejercicio		Z

Fecha: 31/12/aaaa+1. Regularización

		Debe	Haber
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	Z	
840	Imputación de subvenciones		Z

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En relación con la información a suministrar en las cuentas anuales, será de aplicación el apartado 15.º, Transferencias, subvenciones y otros ingresos y gastos, de la Memoria, en cuanto a las cesiones de bienes y derechos. En cuanto a las adscripciones, no hay un apartado específico en la Memoria donde sea necesario detallar estos tipos de bienes o derechos. Por este motivo, y dada la importancia que pueden alcanzar estas operaciones, véase la información complementaria que proponemos incorporar al área 1 de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

6. Casos prácticos

6.1. Aportación patrimonial a un organismo autónomo dependiente

La Diputación de Barcelona (DIBA) realiza el 15/12/2015 una aportación patrimonial inicial a un nuevo organismo autónomo, consistente en un importe en efectivo de 50.000 euros y la entrega de un conjunto de bienes muebles por un importe de 80.000 euros. Este mobiliario presenta una amortización acumulada de 20.000 euros y un deterioro de 10.000 euros. El valor razonable de este mobiliario se estima en 30.000 euros. Contabilizar estas operaciones desde el punto de vista de la DIBA y del organismo autónomo.

El valor contable del mobiliario será de: $80.000 - 20.000 - 10.000 = 50.000$

Si el valor razonable es de 30.000, habrá una pérdida de 20.000.

A) DIBA

1) Entrega del importe en efectivo

Fecha: 15/12/2015. Reconocimiento de la obligación

		Debe	Haber
2500	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo	50.000,00	
4002	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		50.000,00

Fecha: 15/12/2015. Pago

		Debe	Haber
4002	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	50.000,00	
5710	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		50.000,00

2) *Entrega de los bienes*

Fecha: 15/12/2015. Activo financiero equivalente al valor razonable del mobiliario

		Debe	Haber
2500	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo	30.000,00	
2916	Deterioro del valor mobiliario	10.000,00	
2816	Amortización acumulada del mobiliario	20.000,00	
6710	Pérdidas del inmovilizado material	20.000,00	
2160	Mobiliario		80.000,00

B) *Organismo autónomo*1) *Ingreso del importe en efectivo*

Fecha: 15/12/2015. Reconocimiento del derecho a cobrar

		Debe	Haber
4302	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	50.000,00	
1010	Aportación patrimonial dineraria		50.000,00

Fecha: 15/12/2015. Cobro

		Debe	Haber
4302	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		50.000,00
5710	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas	50.000,00	

2) *Recepción del mobiliario*

Fecha: 15/12/2015. Recepción del mobiliario

		Debe	Haber
2160	Mobiliario	30.000,00	
1011	Aportación de bienes y derechos		30.000,00

6.2. Entrega gratuita de bienes a una entidad pública

La DIBA cede gratuitamente unos equipos informáticos al Ayuntamiento YYY el 20/03/2015, que están valorados por un importe de 100.000 euros, con una amortización acumulada de 40.000 euros y un deterioro de 20.000 euros. El valor razonable de

estos equipos se estima en 15.000 euros. Contabilizar este supuesto desde el punto de vista de la DIBA y del Ayuntamiento.

A) DIBA

Fecha: 20/03/2015. Baja de los equipos informáticos a valor contable

		Debe	Haber
2917	Deterioro del valor de equipos para procesos de información	20.000,00	
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información	40.000,00	
6710	Pérdida del inmovilizado material	25.000,00	
6510	Subvenciones	15.000,00	
2170	Equipos para procesos de información		100.000,00

B) Ayuntamiento YYY

Fecha: 20/03/2015. Recepción del mobiliario a valor razonable

		Debe	Haber
2160	Mobiliario	15.000,00	
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta del resto entidades		15.000,00

La imputación a patrimonio neto y a la cuenta del resultado se realizará tal como se ha explicado para las subvenciones recibidas en los apartados anteriores.

Fecha: 31/12/2015. Imputación al patrimonio neto

		Debe	Haber
9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta del resto entidades	15.000,00	
130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta		15.000,00

16. INGRESOS CON CONTRAPRESTACIÓN: VENTAS Y PRESTACIONES DE SERVICIOS

1. Relación de cuentas

Las cuentas de la Instrucción que intervienen en esta área son las siguientes. En color negro se presentan las comunes a los modelos Normal y Simplificado, y **en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal**. No hay ninguna cuenta exclusiva del modelo Simplificado.

GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

70. VENTAS E INGRESOS POR ACTIVOS CONSTRUIDOS O ADQUIRIDOS PARA OTRAS ENTIDADES.

- 700. Ventas de mercaderías.
- 701. Ventas de productos terminados.
- 702. Ventas de productos semiterminados.
- 703. Ventas de subproductos y residuos.
- 704. Ventas de envases y embalajes.
- 705. Prestaciones de servicios.
- 707. Ingresos por activos construidos o adquiridos para otras entidades.

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

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

74. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS, CONTRIBUCIONES ESPECIALES E INGRESOS URBANÍSTICOS.

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

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

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

744. Contribuciones especiales.

745. Ingresos por actuaciones urbanísticas.

7450. Canon de urbanización.

7451. Cuotas de urbanización.

746. Aprovechamientos urbanísticos.

7460. Canon por aprovechamientos urbanísticos.

7461. Aprovechamiento urbanístico correspondiente a la Administración.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA E INGRESOS EXCEPCIONALES.

776. Ingresos por arrendamientos.

777. Otros ingresos.

2. Norma de registro y valoración 15.^a Ingresos con contraprestación

a. Conceptos

En esta área contable será de aplicación el punto 4 de la primera parte del Plan (marco conceptual), Gastos e ingresos presupuestarios, y, dentro de la segunda parte, la Norma de reconocimiento y valoración 15.^a de Ingresos con contraprestación.

Los ingresos con contraprestación se pueden definir como aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, y da a cambio un producto, un servicio o un uso de activos por un valor aproximadamente igual.

Los ingresos que se pueden considerar dentro de esta categoría son:

Categoría de ingreso	Tipo	Normativa
Ingresos de derecho público	<u>Ingresos tributarios</u> – Tasas – Contribuciones especiales <u>Otros ingresos de derecho público</u> – Precios públicos	– Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales – Legislación tributaria – Ordenanzas fiscales
Ingresos de derecho privado	– Ingresos patrimoniales	– Normativa específica

b. Norma de registro

Los **requisitos** que se exigen para registrar estos tipos de ingresos son los siguientes:

- Cuando su importe se pueda medir con fiabilidad.
- Cuando sea probable que la entidad reciba los rendimientos económicos o potencial de servicio asociado a la transacción.

Entendemos que es probable que se reciban estos tipos de ingresos cuando aparezcan los elementos necesarios que determinan el nacimiento de un derecho a favor de la entidad, de acuerdo con la normativa tributaria, las ordenanzas fiscales, u otra normativa de derecho público o de derecho privado que les sea de aplicación.

A) Ventas

Los ingresos derivados de la venta de bienes se reconocerán siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) La entidad ha transferido al comprador los riesgos y las ventajas derivados de la propiedad del bien.
- b) La entidad no conserva para ella ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre ellos.
- c) Los gastos asociados a la transacción, como por ejemplo los gastos de la escritura pública, se pueden cuantificar con fiabilidad.

B) Prestación de servicios

Los ingresos derivados de la prestación de servicios se reconocerán cuando el resultado de la transacción puede ser estimado con fiabilidad, considerando su grado de reali-

zación a la fecha de presentación de las cuentas anuales. Por lo tanto, se deberán tener en cuenta el nivel de ejecución de la prestación del servicio y los costes relacionados. Se entenderá que el resultado de la transacción se puede estimar con fiabilidad cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

- El grado de avance o de realización del servicio de la prestación a la fecha de las cuentas anuales se puede medir con fiabilidad.
- Los costes que se han soportado en la prestación, así como los que quedan por soportar hasta su finalización, también pueden ser medidos con fiabilidad.

Cuando el resultado de una transacción, que implique una prestación de servicios, no pueda ser estimado de forma fiable, los ingresos correspondientes deberán reconocerse en función de las obligaciones reconocidas que se consideren recuperables. En estos casos también habrá que tener en cuenta la regulación específica de la normativa tributaria y de las ordenanzas fiscales que les sea de aplicación.

Finalmente, en caso de que no sea de aplicación ninguno de los procedimientos señalados, habrá que estudiar si es aplicable la norma de registro y valoración de Existencias. En caso afirmativo, los gastos incurridos se irán activando como existencias, reflejando el coste acumulado del bien o servicio en curso. Y cuando se entregue el bien o se preste el servicio, tanto el ingreso como el gasto se registrarán en la cuenta del resultado.

Cuando los servicios se presten a través de un número indeterminado de actos en un espacio de tiempo fijado, los ingresos asociados se podrán reconocer de forma lineal a lo largo de dicho período.

C) Presupuesto

Se reconocerá un ingreso presupuestario cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se apruebe el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho a cobrar o documento equivalente que lo identifique y cuantifique. Las operaciones se aplicarán al presupuesto de ingresos de acuerdo con la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por el que se aprobaba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. La imputación a las respectivas cuentas financieras se aplicará según la naturaleza económica de cada operación. El reconocimiento del derecho se podrá hacer:

- Simultáneamente con el cobro del ingreso. En este caso, los derechos que quedan pendientes de cobro se reconocerán de acuerdo con el principio de devengo al final del ejercicio.
- Individualmente para cada acto administrativo de liquidación de ingreso.

Hay que poner de manifiesto, asimismo, que en la Instrucción se regulan en los mismos términos los aspectos que venían regulados en el Título III, Datos a incorporar al

sistema, y Título IV, Datos a obtener del sistema, respecto a la Instrucción 2004. Los diferentes aspectos específicos de cada entidad local, como los justificantes, documentos contables, autorizaciones y sistemas de captura de datos, se regularán a través de los procedimientos administrativos de gestión contable que cada entidad tenga establecidos.

c. Norma de valoración

Los ingresos derivados de transacciones con contraprestación se valorarán por el **valor razonable** de la contrapartida recibida (o por recibir), que, salvo evidencia en contrario, será el precio acordado por los derechos o servicios prestados, del que se minorarán los descuentos, bonificaciones o rebajas comerciales que la entidad pueda otorgar, así como los intereses contractuales incorporados al valor nominal de los créditos.

Criterio general

- + Precio acordado
- Descuentos, bonificaciones o rebajas
- Intereses contractuales incorporados al nominal del crédito, y no contractuales en caso de vencimiento > 1 año y cuyo efecto de no actualización sea significativo (Norma de registro y valoración 8.^a).

VALOR DEL INGRESO

Los impuestos repercutidos a terceros (IVA e impuestos especiales) y las cantidades recibidas por cuenta de terceros no son ingresos.

En los casos de los ingresos tributarios en concepto de tasas y en los casos de los precios públicos, la cuantificación de los ingresos se hará según las ordenanzas fiscales correspondientes, que determinarán los importes a ingresar y las posibles exenciones o bonificaciones que se puedan aplicar. Los impuestos que graven las transacciones y que la entidad tenga que repercutir a los beneficiarios según la normativa tributaria correspondiente (por ejemplo, el IVA) no formarán parte de los ingresos. Estos ingresos tendrán el carácter de no presupuestarios.

Tampoco se podrán considerar ingresos aquellos que se reciban por cuenta de terceros y que posteriormente tengan que devolverse (por ejemplo, las retenciones a cuenta del IRPF o los depósitos). También en estos casos su tratamiento tendrá el carácter de no presupuestario.

Cuando exista intercambio de bienes y servicios por otros de naturaleza y valor similar, no dará lugar a ningún reconocimiento de ingresos. Se incluyen en estos casos las permutas.

d. Novedades

La novedad más importante respecto de la Instrucción 2004, en relación con esta área contable, es la nueva configuración de las cuentas deudoras, tanto del ejercicio corriente como de ejercicios cerrados, que se utilizarán en la contabilización de las correspondientes operaciones contables. Así las cuentas 430 y 431, deudores presupuestarios de corriente y de cerrados, respectivamente, son objeto de un desarrollo específico en vez de cuatro dígitos según las categorías siguientes:

- Operaciones de gestión.
- Otras cuentas a cobrar.
- Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Otras inversiones financieras.

En función de las categorías antes mencionadas, las operaciones de ingresos se contabilizarán, en las cuentas deudoras presupuestarias, con un cuarto dígito específico con idéntica denominación que las categorías antes mencionadas. Esta imputación específica también afectará a las operaciones de anulación de derechos y de aplazamiento y fraccionamiento de deudas. En consecuencia, para contabilizar las operaciones de ingresos en la nueva Instrucción habrá que seleccionar aquellos tipos de operaciones que correspondan a las categorías mencionadas anteriormente.

La equivalencia entre las nuevas categorías y los capítulos presupuestarios de ingresos sería:

1. *Operaciones de gestión*: Operaciones de los capítulos no financieros (1, 2, 3, 4, 7, y el 5 no financiero).
2. *Otras cuentas a cobrar*: Operación del capítulo 9 (pasivos financieros).
3. *Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*: Operaciones de los capítulos (financiero), 6 y 8.
4. *Otras inversiones financieras, que contempla operaciones con entidades que no son del grupo, multigrupo o asociadas*: Operaciones de los capítulos 5 (financiero), 6 y 8.

Como las operaciones de esta área se refieren a los capítulos 3 y 5 (no financiero) del estado de ingresos del presupuesto, se utilizará la cuenta divisionaria de deudores presupuestarios del primer grupo antes mencionado, es decir, las cuentas 4300, del ejercicio corriente, y 4310, de ejercicios cerrados.

e. Aplicación práctica

La aplicación de la Instrucción no exigirá cambios significativos respecto a los procedimientos de gestión contable que se han utilizado hasta la actualidad. Se aplicarán las normas de gestión establecidas en las respectivas ordenanzas fiscales y normativa presupuestaria.

A efectos de **consolidación contable**, habrá que distinguir, en los ingresos con contraprestación, dos aspectos:

1. *Contable*. Los ingresos procedentes de las entidades integradas dentro del grupo, multigrupo o asociadas se cancelarán en el proceso de consolidación del grupo.
2. *Sector público*. A efectos de calcular el cumplimiento de las reglas fiscales se deberá realizar la consolidación de las entidades consideradas Administraciones Públicas (no de mercado), de acuerdo con el Inventario de Bienes del Sector Público de una entidad local determinada, que delimitará su perímetro de consolidación. También en este caso los ingresos con contraprestación procedentes de estos entes se cancelarán en el momento de la consolidación de todo el sector público.

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

Hay que subrayar que los ingresos se reconocerán, con carácter general, en función de actos o hechos de naturaleza tributaria, administrativa o contractual, a partir de los cuales se origine un derecho exigible hacia un tercero (deudor) determinado.

A efectos contables, habría que distinguir el reconocimiento de ingresos en el presupuesto de la entidad local y en su contabilidad financiera:

- a) En el **presupuesto de ingresos** de la entidad local: se aplicarán al ejercicio presupuestario en que se hayan originado, en el momento de la fecha de emisión de la liquidación tributaria o del precio público, o de la fecha de aprobación del acto administrativo (decreto o acuerdo) correspondiente a la aprobación de un convenio, un contrato de derecho privado, etc. Los ingre-

Los ingresos con contraprestación se aplicarán al presupuesto del ejercicio de acuerdo con la normativa presupuestaria. Si solo se reconoce el derecho de forma simultánea en el momento del cobro, necesariamente, como mínimo, al final del ejercicio habrá que reconocer los derechos pendientes de cobro a esa fecha.

- b) En la **contabilidad financiera** se reconocerán los ingresos en función del principio de devengo. Por lo tanto, al final de cada ejercicio deberán determinarse aquellos ingresos no vencidos (exigibles) que se hayan devengado en este ejercicio. Por otra parte, habrá que regularizar los ingresos vencidos y aplicados al presupuesto, pero que, al final del ejercicio, aún no se hayan devengado. También habrá que determinar las obligaciones reconocidas generadas por prestaciones de servicios, cuyo importe no haya sido posible cuantificar. En estos casos, deberá reconocerse un ingreso en la contabilidad financiera por el importe de las obligaciones reconocidas mencionadas.

A efectos de **periodificación**, la Instrucción ofrece las siguientes cuentas:

En cuanto a los ingresos contabilizados y no devengados:

- 485: Ingresos anticipados a corto plazo. Corresponderán a aquellos ingresos contabilizados en el presupuesto del ejercicio corriente, pero cuyo devengo no se producirá hasta el año siguiente.
- 186: Ingresos anticipados a largo plazo. Corresponderán a aquellos ingresos contabilizados en el presupuesto del ejercicio corriente, pero cuyo devengo se producirá a partir del segundo año. Esta cuenta no estaba en la Instrucción de 2004. Constituirá un ajuste por periodificación a largo plazo.

En cuanto a los ingresos devengados y no contabilizados:

- 441: Deudores por ingresos devengados. Constituirán aquellos ingresos no vencidos pero devengados en el ejercicio que no se hayan contabilizado a la fecha de cierre de ese mismo ejercicio.

En esta área contable no será de aplicación el principio de importancia relativa. Las operaciones se contabilizarán por su importe exacto, en función de los datos que suministren los correspondientes documentos soporte. Dentro de este ámbito, no existe posibilidad de realizar estimaciones en base a las que se realicen asientos contables, y, por lo tanto, no será de aplicación ese principio. A excepción de la elaboración de las cuentas anuales, proceso en el que el principio mantiene su vigencia.

4. Criterios y métodos de valoración

El criterio de valoración de los ingresos será el valor razonable, tal como ya se ha comentado en el apartado 2.c). Esta valoración no se modificará a lo largo de los ejercicios

futuros, excepto en los casos en que se consideren deterioros por insolvencias. Este deterioro de los saldos pendientes de cobro se podrá determinar de forma individual o de forma conjunta, mediante una estimación porcentual. Cada entidad deberá aprobar los porcentajes de estimación por deterioro que deban aplicarse a los importes pendientes de cobro al final de cada ejercicio, según su antigüedad y la naturaleza de la deuda.

A este respecto, véase el criterio que se propone en el área 1 de Elaboración de las cuentas anuales, y concretamente dentro de la nota 4.7 de Activos y pasivos financieros en relación con el Deterioro.

5. Procedimientos contables

No existen modificaciones sustanciales en los procedimientos contables establecidos en la nueva Instrucción. Quizás habría que comentar los supuestos de los ingresos que no se han podido cuantificar al cierre y han originado gastos en el ejercicio. En estos casos, será necesario registrar su importe en la contabilidad en función del gasto generado.

El procedimiento contable habitual para registrar las operaciones será:

Fecha: dd/mm/aaa

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
7XX	Cuenta según naturaleza		X

En relación con los efectos de la venta de bienes –y, en algunos casos, servicios– sobre las existencias y el procedimiento contable de registro y regularización de estas, nos remitimos al área de Existencias.

6. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En relación con la información a suministrar en las cuentas anuales, habría que distinguir, por un lado, la **información del estado de liquidación del presupuesto**, y, por otro, la información contenida en la **Memoria**.

En cuanto a la liquidación del presupuesto, se incluye un único estado donde se refleja por cada aplicación presupuestaria la ejecución del estado de los ingresos del presupuesto del ejercicio, siendo su formato idéntico al de la Instrucción de 2004.

Respecto a la Memoria, **no existen modificaciones** significativas en la información mínima obligatoria a incluir en relación con la exigida en la Instrucción de 2004. Sobre la información presupuestaria del apartado 24, hay que distinguir el presupuesto de ingresos del ejercicio corriente de la agrupación de ejercicios cerrados y los listados propuestos, que son prácticamente idénticos a los de la Instrucción de 2004. En cuanto al ejercicio corriente, contempla los siguientes apartados:

24.1.2.a. Proceso de gestión. En este apartado se informará de:

- Derechos anulados: se especificarán para aplicaciones presupuestarias los motivos de las anulaciones (liquidaciones, aplazamientos o fraccionamientos y devoluciones de ingresos indebidos).
- Derechos cancelados: se especificarán asimismo para aplicaciones presupuestarias los motivos de las cancelaciones (cobros en especie, insolvencias y otras causas).
- Recaudación neta: se especificarán para aplicaciones la recaudación total, las devoluciones de ingresos y la recaudación neta.

24.1.2.b. Devoluciones de ingresos. En este apartado se informará, también a nivel de aplicación presupuestaria, sobre las devoluciones pendientes de pago a 1 de enero, modificaciones del saldo inicial y anulaciones, devoluciones reconocidas en el ejercicio, total de devoluciones, prescripciones, pagos efectuados a lo largo del ejercicio y devoluciones pendientes a 31 de diciembre.

24.1.2.c. Compromisos de ingreso. Se informará de los compromisos concertados, los realizados y los pendientes al final del ejercicio.

Por lo que se refiere a **la agrupación de ejercicio cerrado**, se pide información, para aplicación presupuestaria, de los derechos pendientes de cobro, de los derechos anulados y de los derechos cancelados, con los mismos motivos que se han mencionado anteriormente.

Para más detalle, véase el área de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

7. Casos prácticos

7.1. Liquidación de una tasa

Una entidad local liquida unos precios públicos en concepto de matrículas el 15/12/N para la celebración de un curso que se impartirá durante el mes de enero del año N+1,

por un importe total de 15.000 euros. A 31/12/N se han ingresado 12.000 euros. Se pide contabilizar estas operaciones.

1. Liquidación de los precios públicos

Fecha: 15/12/N

	Debe	Haber
4300 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	15.000	
741 Precios públicos por la prestación de servicios		15.000

2. Recaudación

Fecha: 31/12/N

	Debe	Haber
5710 Bancos, cuentas de efectivo	12.000	
4300 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		12.000

3. Ajustes de fin de año en la contabilidad financiera

Fecha: 31/12/N

	Debe	Haber
741 Precios públicos por la prestación de servicios	15.000	
485 Ingresos anticipados a corto plazo		15.000

4. Regularización de los ingresos anticipados al año siguiente (N + 1)

Fecha: 01/01/N+1

	Debe	Haber
485 Ingresos anticipados a corto plazo	15.000	
741 Precios públicos por la prestación de servicios		15.000

7.2. Ingresos por prestación de servicio con % de realización

La entidad local inicia, el 01/01/2016, la prestación de un servicio que durará 2 años, en el transcurso de los cuales incurrirá en los siguientes gastos: el primer año, 3.000 euros, y el segundo, 7.000 euros. En el tercer ejercicio se produce la entrega del servicio y el cobro del mismo, por un importe de 12.000 euros.

31/12/2016. Registro de los gastos del primer ejercicio

		Debe	Haber
6XX	Gastos	3.000,00	
400	Proveedores		3.000,00

31/12/2016. Reconocimiento de los ingresos devengados (proporcionalmente a los gastos reconocidos)

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	3.600,00	
705	Prestación de servicios		
o	o		
74X	Tasas o Precios públicos		3.600,00

31/12/2017. Registro de los gastos del segundo ejercicio

		Debe	Haber
6XX	Gastos	7.000,00	
400	Proveedores		7.000,00

31/12/2017. Reconocimiento de los ingresos devengados (proporcionalmente a los gastos reconocidos)

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	8.400,00	
705	Prestación de servicios		
o	o		
74X	Tasas o Precios públicos		8.400,00

2018. Entrega del servicio

		Debe	Haber
430	Deudores, presupuesto corriente de ingresos	12.000,00	
441	Deudores por ingresos devengados		12.000,00

7.3. Ingresos que no se han podido cuantificar al final del ejercicio

La Diputación ha concertado con el Ayuntamiento YYY la redacción de un plan de urbanismo el 01/06/2015. De acuerdo con las ordenanzas fiscales de la Diputación, este hecho constituye un precio público que la entidad beneficiaria deberá satisfacer una vez prestado el servicio. A tal efecto, la Diputación ha contratado con un despacho de arquitectos la redacción de este plan, y a 31/12/2015 aún no lo han terminado, pero ya han facturado un anticipo de 2.500,00 euros. Contabilizar el posible ingreso de la Diputación.

Como no se puede determinar el ingreso devengado que debe satisfacer el Ayuntamiento YYY a fecha 31/12/2015, se pueden adoptar como ingreso las obligaciones reconocidas correspondientes a este convenio. Si a esta fecha han sido 2.500,00 euros, el asiento contable sería:

31/12/2015

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	2.500,00	
7410	Precios públicos por redacción de planes urbanísticos		2.500,00

Este asiento solo se reflejará en la contabilidad financiera. Los ingresos por este concepto se aplicarán al presupuesto cuando se liquide el correspondiente precio público.

Si a fecha 31/03/2016 se liquidara el precio público por 3.200 euros, el asiento contable en el presupuesto de ingresos sería:

31/03/2016. Reconocimiento del derecho en el presupuesto por liquidación del precio público

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	3.200,00	
7410	Precios públicos por redacción de planes urbanísticos		3.200,00
441	Deudores por ingresos devengados		2.500,00
7410	Precios públicos por redacción de planes urbanísticos	2.500,00	

7.4. Venta de productos

Una entidad local vende libros el 15/12/2015 por un importe de 8.500 euros. A fecha 01/01/2015 tenía unas existencias de libros por un importe de 14.000 euros. A fecha 31/12/2015 se hace el recuento extracontable de los libros que la entidad tiene en aquella fecha, y resultan unas existencias finales por un importe de 9.800 euros. Contabilizar las operaciones mencionadas.

15/12/2015. Venta de libros: Presupuesto de ingresos por liquidación precio público

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	8.500,00	
7410	Precios públicos por venta de libros		8.500,00

31/12/2015. Regularización de las existencias iniciales

		Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	14.000,00	
300	Mercaderías, existencias iniciales		14.000,00

31/12/2015. Regularización de las existencias finales

		Debe	Haber
300	Mercaderías, existencias finales	9.800,00	
610	Variación de existencias de mercaderías		9.800,00

1. Relación de cuentas

Las cuentas de la Instrucción que intervienen en esta área son las siguientes. En color negro se presentan las comunes a los modelos Normal y Simplificado, y **en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal**. No hay ninguna cuenta exclusiva del modelo Simplificado.

GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

72. IMPUESTOS DIRECTOS

720. **Impuesto sobre la renta de las personas físicas.**

724. Impuesto sobre bienes inmuebles.

725. Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica.

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

727. Impuesto sobre actividades económicas.

728. Otros impuestos.

73. IMPUESTOS INDIRECTOS

731. **Impuestos sobre el valor añadido.**

7310. Impuesto sobre el valor añadido.

7311. Impuesto general indirecto canario.

732. Impuestos especiales.

733. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

735. Impuesto municipal sobre gastos suntuarios.

736. Impuestos sobre la producción e importación de bienes y servicios.

7360. Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla.

7361. Arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las islas Canarias.

739. Otros impuestos.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA E INGRESOS EXCEPCIONALES.

777. Otros ingresos.

2. Norma de registro y valoración 16.^a de Ingresos sin contraprestación

a. Conceptos

En esta área contable será de aplicación el punto 4 de la primera parte del Plan (marco conceptual), Gastos e ingresos presupuestarios, y, dentro de la segunda parte, la Norma de reconocimiento y valoración 16.^a de Ingresos sin contraprestación.

Los ingresos sin contraprestación se pueden definir como aquellos que se derivan de transacciones en las que la entidad recibe activos o servicios, o cancela obligaciones, sin entregar ningún valor aproximadamente igual a la otra parte del intercambio.

Estos ingresos sin contraprestación pueden ser:

Categoría de ingreso	Tipos	Normativa
Ingresos de derecho público o privado	<p>1. <i>Ingresos tributarios y no tributarios:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – Impuestos directos e indirectos – Multas y sanciones <p>2. <i>Otros ingresos de derecho público o privado:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – Transferencias y subvenciones – Cesiones gratuitas de bienes y derechos 	<ul style="list-style-type: none"> – Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales – Legislación tributaria – Normativa interna del ente – Ley de Subvenciones – Normativa de derecho privado

En esta área solo se tratarán los ingresos procedentes de los impuestos, las multas y las sanciones, es decir, el apartado 1.º del cuadro anterior. Los otros ingresos sin contraprestación, transferencias y subvenciones y cesiones gratuitas de bienes y derechos, se tratan en las áreas de Transferencias y subvenciones y Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos.

b. Normas de registro

Los **requisitos** que se exigen para registrar este tipo de ingresos son los siguientes:

- Que se haya reconocido el activo asociado a la transacción. Para proceder al reconocimiento del ingreso habrá que cumplir los criterios establecidos para el reconocimiento del activo.
- El ingreso no se reconocerá cuando exista una condición que implique la devolución del activo. En este caso deberá reconocerse un pasivo hasta el cumplimiento de la condición. Una vez cumplida se dará de baja el pasivo y se reconocerá el activo correspondiente.

A) Impuestos

Se pueden definir como aquellos ingresos de derecho público que nacen por la realización de actos o hechos que ponen de manifiesto una capacidad contributiva establecida por la ley, y que se satisfacen sin recibir ninguna contraprestación directa relacionada con su pago.

Se reconocen cuando se cumplen los siguientes requisitos:

- a) Cuando se conviertan en los elementos que determinan el hecho imponible.
- b) Cuando se conviertan en los criterios de reconocimiento del activo.

Por ejemplo, no se podría reconocer un activo cuando, a pesar de haberse producido el hecho imponible (elemento objetivo del impuesto), el deudor (elemento subjetivo del impuesto) es declarado insolvente. Como el valor del activo, pendiente de cobro de este ingreso, sería cero, no se podría reconocer como un ingreso en la contabilidad de la entidad.

B) Multas y sanciones

Se pueden definir como aquellos ingresos de derecho público recaudados sin contraprestación y de forma coactiva como consecuencia de haber realizado infracciones al ordenamiento jurídico.

El reconocimiento de este tipo de ingreso vendrá determinado por su recaudación o porque la entidad disponga de la potestad, propia o atribuida, de realizar el derecho a su cobro (título legal ejecutivo).

El nacimiento del derecho a cobrar se producirá cuando la entidad disponga de un título legal ejecutivo de acuerdo con el que se pueda hacer efectivo dicho derecho de cobro. El título ejecutivo existirá, en los casos de multas y sanciones, en cualquiera de los siguientes casos:

1. Cuando la legislación reguladora de este tipo de ingreso establezca la ejecutividad del acto de imposición en el momento de su emisión.
2. Cuando la legislación reguladora de este tipo de ingreso establezca la ejecutividad del acto de imposición en un momento posterior al de su emisión, de acuerdo con los motivos siguientes:
 - a) Por haber transcurrido el plazo legalmente establecido para que la persona infractora reclame el acto de imposición, sin que esta lo haya hecho.
 - b) Por resolución confirmatoria del acto de imposición en el último recurso posible que pueda interponer el infractor antes de la ejecutividad del acto de imposición.

C) Presupuesto

Se reconocerá un ingreso presupuestario cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido, se apruebe el correspondiente acto administrativo de liquidación del derecho a cobrar o documento equivalente que lo identifique y cuantifique. Las operaciones se aplicarán al presupuesto de ingresos de acuerdo con la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprobaba la estructura de los presupuestos de las entidades

locales. La imputación a las respectivas cuentas financieras se aplicará según la naturaleza económica de cada operación. Si solo se reconoce el derecho de forma simultánea en el momento del cobro, necesariamente, como mínimo, al final del ejercicio habrá que reconocer los derechos pendientes de cobro a dicha fecha.

Hay que poner de manifiesto, asimismo, que en la Instrucción se regulan en los mismos términos los aspectos que venían regulados en el Título III, Datos a incorporar al sistema, y el Título IV, Datos a obtener del sistema, respecto a la Instrucción 2004. Los diferentes aspectos específicos de cada entidad local, como los justificantes, los documentos contables, las autorizaciones y los sistemas de captura de datos, se regularán a través de los procedimientos administrativos de gestión contable que cada entidad tenga establecidos.

c. Normas de valoración

Con carácter general, los ingresos derivados de transacciones sin contraprestación se valorarán por el importe del incremento de los activos netos a la fecha de su reconocimiento.

Por lo tanto, el incremento mencionado se calcula en términos netos; en consecuencia, habrá que tener en cuenta las correcciones valorativas de estos activos con el fin de determinar su valor contable o valor neto. Los saldos pendientes de cobro correspondientes a impuestos o a multas o sanciones que constituyen un activo corriente podrán minorar su valor por posibles deterioros en función de determinados criterios que la entidad tenga establecidos (antigüedad, importe, tipo de ingreso, etc.).

A) Impuestos

Los impuestos se valorarán de acuerdo con los criterios mencionados anteriormente. Sin embargo, en los casos en que la liquidación de los impuestos se realice en ejercicios posteriores a la realización del hecho imponible se podrán utilizar modelos estadísticos para determinar el importe del activo, siempre y cuando estos modelos tengan un elevado grado de fiabilidad.

El ingreso tributario se determinará por su importe bruto. En los casos en que se paguen beneficios a los contribuyentes a través del sistema tributario, estos tendrán el carácter de gasto y se reconocerán de forma independiente de los ingresos impositivos. Por tanto, en estos casos el ingreso impositivo deberá incrementarse por el importe de este

tipo de gastos. Este incremento constituirá un ingreso en formalización que se cancelará con el pago, también en formalización, del gasto en cuestión.

Sin embargo, el ingreso tributario no deberá incrementarse por el importe de los gastos fiscales (deducciones), debido a que estos gastos son ingresos a los que la entidad renuncia, y, en consecuencia, no generan flujos de entrada o salida de recursos.

Ayudas o beneficios *versus* bonificaciones y deducciones

No pocas veces nos podemos encontrar con la duda de considerar una rebaja del impuesto como una ayuda (beneficio) o como una bonificación (o deducción). En estos casos, es útil plantear la cuestión en los siguientes términos: si la persona beneficiada por la rebaja no estuviera sujeta al impuesto, ¿la Administración se vería obligada a entregarle el importe de la rebaja en efectivo? En caso afirmativo estaremos ante una ayuda o beneficio.

B) Multas y sanciones

En los casos de las multas y sanciones, se valorarán por el criterio general que se ha comentado respecto de los ingresos sin contraprestación. Es decir, por el incremento del activo neto de la entidad contable como consecuencia de las liquidaciones de estos ingresos. También, como se ha comentado anteriormente, a este tipo de ingreso le será de aplicación lo mencionado respecto a las correcciones valorativas. Por lo tanto, habrá que estimar posibles deterioros en función de los criterios que la entidad tenga establecidos sobre los activos en cuestión.

d. Novedades

La novedad más importante respecto de la Instrucción 2004, en relación con esta área contable, es la nueva configuración de las cuentas deudoras, tanto del ejercicio corriente como de ejercicios cerrados, que se utilizarán en la contabilización de las correspondientes operaciones contables. Así, las cuentas 430 y 431, deudores presupuestarios de corriente y de cerrados, respectivamente, son objeto de un desarrollo específico en cuentas de cuatro dígitos según las categorías siguientes:

- Operaciones de gestión.
- Otras cuentas a cobrar.

- Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Otras inversiones financieras.

En función de las categorías antes mencionadas, las operaciones de ingresos se contabilizarán, en las cuentas deudoras presupuestarias, con un cuarto dígito específico con idéntica denominación que las categorías antes mencionadas. Esta imputación específica también afectará a las operaciones de anulación de derechos y las de aplazamiento y fraccionamiento de deudas. En consecuencia, para contabilizar las operaciones de ingresos en la nueva Instrucción habrá que seleccionar aquellos tipos de operaciones que correspondan a las categorías mencionadas anteriormente.

La equivalencia entre las nuevas categorías y los capítulos presupuestarios de ingresos sería:

1. *Operaciones de gestión*: Operaciones de los capítulos no financieros (1, 2, 3, 4, 7 y el 5 no financiero).
2. *Otras cuentas a cobrar*: Operación del capítulo 9 (pasivos financieros).
3. *Inversiones financieras en entidades del grupo, multigrupo y asociadas*: Operaciones de los capítulos 5 (financiero), 6 y 8.
4. *Otras inversiones financieras, que contempla operaciones con entidades que no son del grupo, multigrupo o asociadas*: Operaciones de los capítulos 5 (financiero), 6 y 8.

Como las operaciones de esta área se refieren a los capítulos 3 y 5 (no financiero) del estado de los ingresos del presupuesto, se utilizará la cuenta divisionaria de deudores presupuestarios del primer grupo antes mencionado, es decir, las subcuentas 4300, del ejercicio corriente, y 4310, de ejercicios cerrados.

También habría que poner de manifiesto como novedad importante el cumplimiento de los criterios para el reconocimiento del activo. Es posible que concurren los distintos elementos que configuran el hecho imponible, pero no se pueda considerar un activo, y, en consecuencia, no se podría reconocer como un ingreso. Sería el caso de un vehículo cuya titularidad corresponde a una persona que se ha declarado desconocida. El hecho imponible se ha generado a efectos del impuesto sobre vehículos de tracción mecánica, pero el importe del activo sería cero y, por lo tanto, no se podría reconocer como un ingreso.

e. Aplicación práctica

No existe un tratamiento especial por lo que se refiere a la aplicación de esta área contable a la Diputación de Barcelona, a su sector público y a los ayuntamientos. En todo

caso, habrá que tener en cuenta los posibles deterioros que estas entidades tengan establecidos en relación con los saldos pendientes de cobro de este tipo de ingresos.

Normalmente la gestión de estos ingresos se delega por parte de la entidad titular al Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona. En consecuencia, para este tipo de ingresos será de aplicación la sección 4, Administración de recursos por cuenta de otras entidades públicas, que se trata como un área específica.

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

Hay que poner de manifiesto que los ingresos se reconocerán, con carácter general, en función de la emisión de liquidaciones tributarias correspondientes a los respectivos impuestos y a los títulos legales ejecutivos en materia de multas y sanciones. Estos documentos servirán de base para reconocer un derecho exigible hacia un tercero (deudor) en el presupuesto de ingresos de la entidad titular. Sin embargo, en los casos en que solo se han devengado y no se ha elaborado la correspondiente liquidación, se reconocerán únicamente en la contabilidad financiera.

Habría que distinguir, pues, el reconocimiento de ingresos en el presupuesto de la entidad local de los que se reconocen en su contabilidad financiera:

- a) En el **presupuesto de ingresos** de la entidad local: se aplicarán al ejercicio presupuestario que corresponda según la fecha de la liquidación tributaria o la del título legal ejecutivo correspondiente a las multas o sanciones.
- b) En la **contabilidad financiera** de la entidad local: se registrarán con su devengo, independientemente de su aplicación (o no) al presupuesto de ingresos del ejercicio. Por lo tanto, al final de cada ejercicio habrá que determinar aquellos ingresos cuyo devengo no se ha producido íntegramente en este ejercicio. Estos corresponden a hechos imponibles que no han originado las correspondientes liquidaciones tributarias al final del ejercicio. En estos supuestos, dichos ingresos solo se reflejarán dentro del ámbito financiero.

A efectos de **periodificación de los ingresos**, la Instrucción contempla las cuentas que a continuación se indican:

En cuanto a los ingresos contabilizados y no devengados:

- 485: Ingresos anticipados a corto plazo. Corresponderán a aquellos ingresos contabilizados en el presupuesto del ejercicio corriente, pero cuyo devengo no se producirá hasta el año siguiente.

- 186: Ingresos anticipados a largo plazo. Corresponderán a aquellos ingresos contabilizados en el presupuesto del ejercicio corriente, pero cuyo devengo se producirá a partir del segundo año. Esta cuenta no estaba en la Instrucción 2004. Constituirá un ajuste por periodificación a largo plazo.

En cuanto a los ingresos devengados y no contabilizados:

- 441: Deudores por ingresos devengados. Constituirán aquellos ingresos no vencidos pero devengados en el ejercicio que no se hayan contabilizado a la fecha de cierre de ese mismo ejercicio.

No será de aplicación el principio de importancia relativa en esta área contable, ya que los importes que se tienen que contabilizar deben ser exactos y únicamente no se contabilizarán aquellos hechos que expresamente vengan establecidos por la normativa que sea de aplicación. Sin embargo, en los casos de estimaciones de ingresos que deban basarse en modelos estadísticos se podría aplicar este principio contable. En estos casos, la Instrucción establece que los modelos en cuestión deberán ser fiables.

4. Criterios y métodos de valoración

Tal y como ya se ha comentado en el apartado 2.c), este tipo de ingresos se valorarán por el importe que implique un incremento del activo neto de la entidad titular como consecuencia de la obtención de los mencionados ingresos. Esta valoración no se modificará a lo largo de los ejercicios futuros, excepto en los casos en que se consideren deterioros por insolvencias. Este deterioro de los saldos pendientes de cobro se podrá determinar de forma individual o de forma conjunta, mediante una estimación porcentual. Cada entidad deberá aprobar los porcentajes de estimación por deterioro que deban aplicarse a los importes pendientes de cobro al final de cada ejercicio, según su antigüedad y la naturaleza de la deuda.

Hay que tener en cuenta, por otra parte, el artículo 2.1 de la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, de 27 de diciembre, que añadió un nuevo artículo, el 193 bis, al texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. En dicha disposición se establecen unos porcentajes de deterioro de los saldos de los que se deberá informar al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Por lo tanto, el resultado de la aplicación de dichos porcentajes constituirá un importe mínimo para las entidades locales por la cuantificación del deterioro de los saldos deudores, sin perjuicio de que la entidad local estime otros más ajustados a la realidad.

5. Procedimientos contables

En cuanto a los ingresos sin contraprestación, no hay modificaciones sustanciales en los procedimientos contables establecidos respecto a la anterior Instrucción. El único procedimiento innovador sería la posibilidad de reconocer un ingreso tributario exclusivamente en el ámbito de la contabilidad financiera en función de criterios estadísticos.

Por lo tanto, los procedimientos contables que se podrían dar en esta área contable serían:

- a) *Reconocimiento del derecho en el presupuesto de ingresos.* El asiento en la contabilidad financiera sería:

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
7XX	Cuenta según naturaleza		X

- b) *Aplicación de los ingresos exclusivamente en la contabilidad financiera.* Al final del ejercicio habría que imputar los ingresos devengados, pero no liquidados, a los deudores. Su importe podría ser exacto o basado en una estimación según modelos estadísticos que se puedan considerar fiables. El asiento exclusivamente en la contabilidad financiera sería:

Fecha: 31/12/aaaa. Normalmente al final del ejercicio

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	X	
7XX	Cuenta según naturaleza		X

En el ejercicio siguiente, cuando se hayan realizado las correspondientes liquidaciones a los deudores, se reconocerían los derechos en el presupuesto de la entidad. El asiento sería el que se indica a continuación:

Fecha: dd/mm/aaaa+1. Fecha de las liquidaciones o del título legal ejecutivo

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	X	
441	Deudores por ingresos devengados		X

6. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En relación con la información a suministrar en las cuentas anuales, habría que distinguir, por un lado, la **información del estado de liquidación del presupuesto**, y, por otro, la información contenida en la **Memoria**.

En cuanto a la liquidación del presupuesto, se incluye un único estado donde se refleja por aplicación presupuestaria la ejecución del estado de los ingresos del presupuesto del ejercicio. El modelo de la Instrucción es idéntico al de la Instrucción de 2004.

En cuanto a la Memoria, no hay ningún apartado específico en relación con este tipo de ingresos. Por lo tanto, estarán incluidos dentro de la información presupuestaria del apartado 24 de la Memoria. Dentro de este apartado, hay que distinguir la información del presupuesto de ingresos del ejercicio corriente de la de la agrupación de ejercicios cerrados, cuyos listados son prácticamente idénticos a los de la Instrucción 2004. En cuanto al ejercicio corriente, contempla los siguientes apartados:

24.1.2.a. Proceso de gestión. En este apartado se informará de:

- **Derechos anulados:** se especificarán para aplicaciones presupuestarias los motivos de las anulaciones (liquidaciones, aplazamientos o fraccionamientos y devoluciones de ingresos indebidos).
- **Derechos cancelados:** se especificarán asimismo para aplicaciones presupuestarias los motivos de las cancelaciones (cobros en especie, insolvencias y otras causas).
- **Recaudación neta:** se especificarán para aplicaciones la recaudación total, las devoluciones de ingresos y la recaudación neta.

24.1.2.b. Devoluciones de ingresos. En este apartado se informará, también en el ámbito de aplicación presupuestaria, sobre las devoluciones pendientes de pago a 1 de enero, las modificaciones del saldo inicial y las anulaciones, las devoluciones reconocidas en el ejercicio, el total de devoluciones, las prescripciones, los pagos efectuados a lo largo del ejercicio y las devoluciones pendientes a 31 de diciembre.

24.1.2.c. Compromisos de ingreso. Se informará de los compromisos concertados, los realizados y los pendientes al final del ejercicio.

En cuanto a **la agrupación de ejercicios cerrados** se pide información, para aplicación presupuestaria, de los derechos pendientes de cobro, de los derechos anulados y de los derechos cancelados, con los mismos motivos que se han mencionado anteriormente.

Para más detalle, véase el área de Elaboración y contenido de las cuentas anuales.

7. Casos prácticos

7.1. Realización del hecho imponible de un impuesto sin que exista liquidación

El Ayuntamiento MMM ha recibido la declaración de un ciudadano en que hace constar la realización de unas obras en su término municipal por un importe de 100.000 euros en el año 2015. La mencionada declaración se presenta en el registro del Ayuntamiento el día 28 de diciembre del año 2015. Al final de ese año, el Ayuntamiento en cuestión no ha elaborado la correspondiente liquidación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. Contabilizar esta operación.

Como no se ha podido elaborar la liquidación del ICIO, no habrá reflejo en el presupuesto de ingresos del año 2015. No obstante, en la contabilidad financiera se practicará el asiento siguiente:

Fecha: 31/12/2015

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	100.000	
733	ICIO		100.000

Cuando en el año 2016 el Ayuntamiento elabore la correspondiente liquidación se reconocerá un derecho en el presupuesto de ingresos con el siguiente asiento:

Fecha: 2016

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	100.000	
441	Deudores por ingresos devengados		100.000

7.2. Ingresos tributarios que no se han podido cuantificar al final del ejercicio

El Ayuntamiento NNN ha recibido la declaración de la venta de un terreno en su término municipal a finales del año 2015, de la cual no se ha podido elaborar la correspondiente liquidación respecto al impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos. Solo se

conoce el importe de la venta, la superficie y la ubicación del terreno en cuestión. Contabilizar el posible ingreso del Ayuntamiento.

Como no se puede determinar el incremento del valor del terreno, se podría utilizar una media de los últimos tres años respecto de los incrementos de valor de los terrenos ubicados en la misma zona. Una vez obtenida la media de este incremento, se aplica al caso planteado, estimándose un incremento de 95.000 euros. Por lo tanto, habrá que reflejar este ingreso solo en el ámbito de la contabilidad financiera.

Fecha: 31/12/2015. Asiento en contabilidad financiera

		Debe	Haber
441	Deudores por ingresos devengados	95.000	
726	IIVTNU		95.000

A fecha 23 de enero de 2016 se liquida el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, por un importe de 96.150 euros. En consecuencia, se reconocerá un derecho en el presupuesto de ingresos de ese año, con el asiento siguiente:

Fecha: 23/01/2016. Reconocimiento del derecho en el presupuesto

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	96.150	
441	Deudores por ingresos devengados		95.000
726	Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana		1.150

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en este documento. En color negro las comunes a los modelos Normal y Simplificado, en color azul las que solo se prevén en el modelo Normal y en color rojo las que solo se prevén en el modelo Simplificado.

GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA

60. COMPRAS

- 600. Compras de mercaderías.
- 601. Compras de materias primas.
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 605. Compras de activos adquiridos para otras entidades.
- 607. Trabajos realizados por otras entidades.

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

- 610. Variación de existencias de mercaderías.
- 611. Variación de existencias de materias primas.

612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

62. SERVICIOS EXTERIORES.

620. Gastos en investigación y desarrollo.

621. Arrendamientos y cánones.

622. Reparaciones y conservación.

623. Servicios de profesionales independientes.

624. Transportes.

625. Primas de seguros.

626. Servicios bancarios y similares.

627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

628. Suministros.

629. Comunicaciones y otros servicios.

629. Suministros, comunicaciones y otros servicios.

63. TRIBUTOS

630. Tributos de carácter local.

631. Tributos de carácter autonómico.

632. Tributos de carácter estatal.

634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

64. GASTOS DE PERSONAL Y PRESTACIONES SOCIALES

640. Sueldos y salarios.

640. Gastos de personal y prestaciones sociales.

641. Indemnizaciones.

642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador.

643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

644. Otros gastos sociales.

645. Prestaciones sociales.

65. TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES

650. Transferencias.

6500. A la entidad o entidades propietarias.

6501. Al resto de entidades.

650. Transferencias y subvenciones.

651. Subvenciones.

6510. A la entidad o entidades propietarias.

6511. Al resto de entidades.

66. GASTOS FINANCIEROS

- 660. Gastos financieros por actualización de provisiones.
- 661. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
- 662. Intereses de deudas.
 - 6625. Intereses de deudas con entidades de crédito.
 - 6626. Intereses de otras deudas.
 - 6628. Intereses de permutas financieras designadas instrumentos de cobertura.
- 663. Intereses de deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6630. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas, entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6632. Intereses de otras deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 664. Pérdidas en instrumentos financieros a valor razonable.
 - 6640. Pérdidas en activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6641. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
 - 6642. Pérdidas en pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
 - 6645. Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura.
 - 66451. De coberturas de los flujos de efectivo de pasivos financieros.
 - 66452. De coberturas de participaciones en el patrimonio neto.
 - 66453. De coberturas del valor razonable de valores representativos de deuda.
 - 66454. De coberturas de los flujos de efectivo de valores representativos de deuda.
 - 66459. De transacciones previstas que no se produzcan.
 - 6646. Pérdidas en otros derivados financieros.
- 665. Pérdidas en instrumentos financieros a coste amortizado o a coste.
 - 6650. Pérdidas en inversiones financieras a coste amortizado.
 - 6651. Pérdidas en inversiones en instrumentos de patrimonio valorados a coste.
 - 6655. Pérdidas en pasivos financieros a coste amortizado.
- 666. Pérdidas en instrumentos financieros con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6660. Pérdidas en participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6661. Pérdidas en valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas a coste amortizado.
 - 6662. Pérdidas de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6663. Pérdidas en pasivos financieros con entidades del grupo, multigrupo y

asociadas a coste amortizado.

667. Pérdidas de créditos incobrables.

6670. Con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

6671. Con otras entidades.

668. Diferencias negativas de cambio.

669. Otros gastos financieros.

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES, OTROS GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA Y GASTOS EXCEPCIONALES

670. Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible.

671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material.

672. Pérdidas procedentes de las inversiones inmobiliarias.

673. Pérdidas procedentes del Patrimonio público del suelo.

674. Pérdidas procedentes de activos en estado de venta.

676. Otras pérdidas de gestión ordinaria.

678. Gastos excepcionales.

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

680. Amortización del inmovilizado intangible.

6800. Amortización de inversión en investigación.

6801. Amortización de inversión en desarrollo.

6803. Amortización de propiedad industrial e intelectual.

6806. Amortización de aplicaciones informáticas.

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

6809. Amortización de otro inmovilizado intangible.

681. Amortización del inmovilizado material.

6810. Amortización de terrenos y bienes naturales.

6811. Amortización de construcciones.

6812. Amortización de infraestructuras.

6813. Amortización de bienes del patrimonio histórico.

6814. Amortización de maquinaria y utillaje.

6815. Amortización de instalaciones técnicas y otras instalaciones.

6816. Amortización de mobiliario.

6817. Amortización de equipos para procesos de información.

6818. Amortización de elementos de transporte.

6819. Amortización de otro inmovilizado material.

682. Amortización de las inversiones inmobiliarias.

6820. Amortización de inversiones en terrenos.

- 6821. Amortización de inversiones en construcciones.
- 684. Amortización del Patrimonio público del suelo.
 - 6840. Amortización de terrenos del Patrimonio público del suelo.
 - 6841. Amortización de construcciones del Patrimonio público del suelo.
 - 6849. Amortización de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.
- 69. PÉRDIDAS POR DETERIORO
 - 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.
 - 6903. Pérdidas por deterioro de propiedad industrial e intelectual.
 - 6906. Pérdidas por deterioro de aplicaciones informáticas.
 - 6907. Pérdidas por deterioro de inversiones sobre activos utilizados en régimen de arrendamiento o cedidos.
 - 6909. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado intangible.
 - 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material.
 - 6910. Pérdidas por deterioro de terrenos y bienes naturales.
 - 6911. Pérdidas por deterioro de construcciones.
 - 6912. Pérdidas por deterioro de infraestructuras.
 - 6913. Pérdidas por deterioro de bienes del patrimonio histórico.
 - 6914. Pérdidas por deterioro de maquinaria y utillaje.
 - 6915. Pérdidas por deterioro de instalaciones técnicas y otras instalaciones.
 - 6916. Pérdidas por deterioro de mobiliario.
 - 6917. Pérdidas por deterioro de equipos para procesos de información.
 - 6918. Pérdidas por deterioro de elementos de transporte.
 - 6919. Pérdidas por deterioro de otro inmovilizado material.
 - 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias.
 - 6920. Pérdidas por deterioro de inversiones en terrenos.
 - 6921. Pérdidas por deterioro de inversiones en construcciones.
 - 693. Pérdidas por deterioro del Patrimonio público del suelo.
 - 6930. Pérdidas por deterioro de terrenos del Patrimonio público del suelo.
 - 6931. Pérdidas por deterioro de construcciones del Patrimonio público del suelo.
 - 6939. Pérdidas por deterioro de otros bienes y derechos del Patrimonio público del suelo.
 - 694. Pérdidas por deterioro de existencias y otros activos en estado de venta.
 - 6940. Pérdidas por deterioro de productos terminados y en curso de fabricación.
 - 6941. Pérdidas por deterioro de mercaderías.
 - 6942. Pérdidas por deterioro de materias primas.
 - 6943. Pérdidas por deterioro de otros aprovisionamientos.
 - 6948. Pérdidas por deterioro de activos en estado de venta.
 - 696. Pérdidas por deterioro de participaciones.

- 6960. Pérdidas por deterioro de participaciones en entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6961. Pérdidas por deterioro de participaciones en sociedades mercantiles y sociedades cooperativas del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6962. Pérdidas por deterioro de participaciones en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- 6963. Pérdidas por deterioro de participaciones en el patrimonio neto de otras entidades.
- 697. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda.
 - 6970. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6971. Pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda de otras entidades.
- 698. Pérdidas por deterioro de créditos y otras inversiones financieras.
 - 6980. Pérdidas por deterioro de créditos a entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6981. Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6982. Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
 - 6983. Pérdidas por deterioro de créditos a otras entidades.
 - 6984. Pérdidas por deterioro de fianzas constituidas en otras entidades.
 - 6985. Pérdidas por deterioro de depósitos constituidos en otras entidades.

GRUPO 8. GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

80. PÉRDIDAS POR VALORACIÓN DE ACTIVOS FINANCIEROS

- 800. Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta.
- 802. Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta.

81. GASTOS EN OPERACIONES DE COBERTURA

- 810. Pérdidas por coberturas.
- 811. Imputación de beneficios por coberturas.
 - 8110. Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico-patrimonial.
 - 8111. Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta.

82. GASTOS POR VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO NO FINANCIERO

- 820. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución

de su valor razonable.

- 821. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones.
- 822. Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas.
- 823. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero.

84. IMPUTACIÓN DE SUBVENCIONES

- 840. Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta.
 - 8400. De la entidad o entidades propietarias.
 - 8401. Del resto de entidades.
- 841. Imputación de subvenciones para la financiación de activos corrientes y gastos.
 - 8410. De la entidad o entidades propietarias.
 - 8411. Del resto de entidades.
- 842. Imputación de subvenciones para la financiación de operaciones financieras.
 - 8420. De la entidad o entidades propietarias.
 - 8421. Del resto de entidades.

89. GASTOS DE PARTICIPACIONES EN ENTIDADES DEL GRUPO, MULTIGRUPO Y ASOCIADAS CON AJUSTES VALORATIVOS POSITIVOS PREVIOS

- 891. Deterioros de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Obsérvese que, por lo que se refiere al grupo 6, Compras y gastos por naturaleza, en el nuevo Plan existe un detalle más exhaustivo que en el Plan de 2004, especialmente en los subgrupos 66, Gastos financieros, 68, Dotaciones para amortizaciones, y 69, Pérdidas por deterioro.

2. Normas de registro y valoración

a. Conceptos

En esta área contable serán de aplicación, con carácter general, los puntos 3 y 4 (Ingresos y Gastos, y Gastos e ingresos presupuestarios) del Marco conceptual, así como los apartados correspondientes de las Normas de reconocimiento y valoración que sean de aplicación en los gastos específicos que en cada caso se contemplen.

El gasto se puede **definir** como una disminución de recursos económicos o potencial de servicio de la entidad.

Características que reúne un gasto:

- Una disminución de activos o un aumento de pasivos.

El gasto se reflejará en el resultado económico-patrimonial o en el estado de cambios del patrimonio neto. Un gasto implicará el reconocimiento de un pasivo, o su incremento, o también la desaparición o disminución de un activo.

- Su importe se puede valorar con fiabilidad.

Si no se pudiera valorar con fiabilidad se convertiría en una contingencia.

También se puede afirmar que existirá un gasto cuando en el reconocimiento de una obligación no se reconozca simultáneamente un activo relacionado con aquella.

Desde el punto de vista de la contabilización de los gastos, se podrán clasificar en:

- *Financieros*. Cuando se hayan devengado en el ejercicio, independientemente de si se han pagado o no, y se hayan reconocido o no en el presupuesto del ejercicio. Rige el principio de devengo del gasto.
- *Presupuestarios*. Cuando se haya aprobado por el órgano competente el reconocimiento de las obligaciones y se hayan de aplicar al presupuesto de acuerdo con la normativa relativa a esta materia. Rige el criterio de vencimiento de la obligación y el formal de la aprobación del reconocimiento de la obligación por el órgano competente, así como su imputación al presupuesto de gastos.

b. Normas de registro

Los gastos se registrarán según las normas siguientes:

Contabilidad

Se contabilizará un gasto en el momento en que se produzca una disminución de un activo, por ejemplo, un deterioro o una baja de un elemento patrimonial, o bien un incremento de un pasivo, como por ejemplo en el momento en que se detecte un riesgo para responsabilidades patrimoniales (provisión).

Los gastos estrictamente financieros, es decir, aquellos que no tienen reflejo en el presupuesto, son, entre otros:

- *Correcciones valorativas*. Las correcciones valorativas de los elementos de activo (deterioros y amortizaciones), así como las correspondientes a elementos de pasivo (a través de las provisiones).

- *Permutas*. Será gasto financiero la diferencia negativa entre los valores de los bienes objeto de la permuta que no se puedan compensar en efectivo.
- *Gastos devengados y no vencidos*. Los que se han devengado en el ejercicio pero que a su cierre aún no han vencido.
- *Gastos pendientes de aplicar al presupuesto*. Gastos devengados y vencidos pero que no se han podido aplicar al presupuesto al final del ejercicio.
- *Variaciones de existencias*. Actualización de los saldos iniciales de las cuentas de mercaderías, materias primas y aprovisionamientos al final del ejercicio.
- *Disminuciones de valor de los importes revalorizados*. Cuando se haya optado por el modelo de revalorización, constituirán gasto las disminuciones del valor de los elementos patrimoniales situados en el patrimonio neto (subgrupo 13), a través de cuentas del grupo 8, Gastos imputados al patrimonio neto.
- *Subvenciones recibidas*. Constituirá gasto el traspaso a la cuenta del resultado económico-patrimonial de las subvenciones recibidas que hayan sido imputadas previamente al subgrupo 13 de patrimonio neto, mediante las cuentas del grupo 8.
- *Incrementos del valor de los pasivos financieros*. Incremento del valor razonable de los pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados y de instrumentos financieros designados como coberturas.
- *Gastos financieros por actualizaciones de provisiones y pasivos a coste amortizado*. Actualizaciones financieras de las provisiones estimadas y de los pasivos valorados a coste amortizado al final del ejercicio.
- *Pérdidas en activos financieros por la disminución de su valor razonable*.
- *Pérdidas en pasivos financieros por el aumento de su valor razonable*.

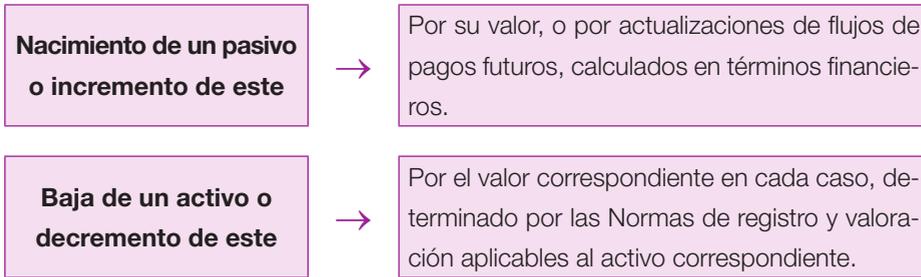
Presupuesto

Se reconocerá un gasto en el presupuesto del ejercicio en el momento de la aprobación de la obligación por parte del órgano competente, de acuerdo con el criterio de su vencimiento. La imputación del gasto al presupuesto se hará según la finalidad (programa), naturaleza económica (concepto económico) y, en su caso, órgano gestor (código orgánico).

Hay que poner de manifiesto la necesidad de construir una nueva tabla de equivalencias para cada concepto económico (o subconcepto) de gastos, para la imputación del gasto presupuestario a las cuentas de la nueva Instrucción.

c. Normas de valoración

La valoración de los gastos se registrará en función del hecho económico que la haya generado:



d. Novedades

En cuanto a las novedades más significativas en esta área contable, cabe destacar:

1. La creación del **nuevo grupo 8**, Gastos imputados a Patrimonio neto. Las cuentas de este grupo recogerán:
 - 1.1. El traspaso a la cuenta del resultado de las subvenciones recibidas en función de la amortización del bien subvencionado (vida útil), cuando se trate de un activo inmovilizado amortizable.
 - 1.2. Disminuciones de valor de los elementos patrimoniales revalorizados.
 - 1.3. Imputación a beneficios del ejercicio como consecuencia de las bajas o de las ventas de los elementos patrimoniales revalorizados.
2. **Creación de cuentas divisionarias de las cuentas 400 y 401**, Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente y Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos cerrados, respectivamente.

La imputación presupuestaria, por capítulos de gastos, a las cuentas divisionarias del plan mencionadas anteriormente, se hará según las normas de elaboración del balance, establecidas en la tercera parte del plan de Cuentas anuales. La tabla de equivalencia entre capítulos presupuestarios de gasto, cuentas del plan y situación en el balance se refleja en el cuadro que a continuación se indica:

PRESUPUESTO DE GASTOS	400. ACREEDORES POR OBLIGACIONES RECONOCIDAS. PRESUPUESTO DE GASTOS CORRIENTE	BALANCE Pasivo corriente
1. Gastos de personal	4000. Operaciones de gestión	c) IV.1
2. Gastos corrientes en bienes y servicios	4001. Otras cuentas a pagar	c) IV.2
3. Gastos financieros	4002. Deudas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas	c) III
4. Transferencias corrientes	4003. Otras deudas	c) II.4
6. Inversiones reales		
7. Transferencias de capital		
8. Activos financieros		
9. Pasivos financieros		

Fuente: IGAE.

e. Aplicación práctica

La entrada en vigor de la nueva Instrucción implicará dentro de nuestro ámbito llevar a cabo las siguientes actuaciones:

- **Definir una nueva tabla de equivalencia:** como ya se ha comentado, habrá que definir una nueva tabla de equivalencia entre los conceptos/subconceptos económicos de gastos y las cuentas del plan, tanto por lo que se refiere a las cuentas del grupo 6 como a las cuentas del grupo 4. El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ha elaborado una tabla tipo, que se puede obtener en la siguiente página web:



- **Consolidación contable:** Definir las cuentas del grupo 4 con divisionarias específicas para recoger las operaciones de ingresos y gastos entre la entidad matriz y las entidades dependientes para poder consolidar de forma automática. A los efectos de definir el grupo, multigrupo o entidades asociadas deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la Orden HAP/1489/2013, de 18 de julio, en relación con las normas de elaboración de las cuentas consolidadas dentro del ámbito del sector público.

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

Las hipótesis que habrá que tener en cuenta en esta área contable deberán ser:

- a) **Fiabilidad.** La determinación y la cuantificación de los gastos deberán estar libres de errores y sesgos. En caso de que no se puedan valorar con fiabilidad deberán considerarse como contingencias.
- b) **Devengo.** Contabilizar los gastos en el momento en que devengan, con independencia de su pago y/o de si han sido aplicados al presupuesto.
- c) **Estimaciones.** Habrá que determinar los criterios a seguir para realizar las estimaciones de aquellos gastos de cuya cifra exacta no se dispone, a pesar de haber devengado. Establecer los métodos y/o procedimientos para elaborar tests de posibles deterioro de activos, y los que deban adoptarse para el cálculo de las amortizaciones, así como para las estimaciones de las provisiones. Estos métodos y procedimientos deberían aprobarse por el órgano de la entidad competente, o a través de las bases de ejecución del presupuesto, o a través de normas de procedimientos contables.

4. Procedimientos contables

En el nuevo plan se pueden establecer dos tratamientos contables específicos en cuanto a los gastos: los que deben imputarse directamente en la cuenta del resultado económico-patrimonial, y los que se imputan previamente al patrimonio neto.

A continuación se presentan de forma sintética los procedimientos contables habituales a aplicar a una muestra de gastos de las dos tipologías. En todo caso, dado que los gastos derivan de la disminución de activos o el aumento de pasivos, nos remitimos al trabajo realizado con más profundidad en las áreas de los respectivos activos y pasivos.

A) Gastos imputados directamente en la cuenta del resultado económico-patrimonial

El procedimiento de los supuestos que establece el nuevo plan para los gastos que deban imputarse directamente en la cuenta del resultado económico-patrimonial sería:

Reconocimiento de la obligación

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
400Y	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		X

Disminución de activos por bajas

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
2YY	Elemento de activo no corriente		X
5ZZ	Cuentas financieras		X
28XX	Amortización acumulada del inmovilizado	X	
29XX	Deterioro valor de activos no corrientes	X	

Dotaciones de amortización y deterioros de elementos de activo

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
68	Dotación a la amortización	X	
69	Dotación por deterioros	Y+Z	
280	Amortización acumulada del inmovilizado		X
290	Deterioros de los elementos de activo		Y
49X	Deterioro del valor de los créditos		Z

Variación de existencias: mercaderías, materias primas y aprovisionamientos

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
61X	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
3XXX	Existencias iniciales		X
61X	Cuenta de gasto según naturaleza		X
3XXX	Existencias finales	X	

Dotación de provisiones

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
6XX	Cuenta de gasto según naturaleza	X	
14X	Provisiones a largo plazo		X
58X	Provisiones a corto plazo		X

Actualización de deudas valoradas a coste amortizado

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
66X	Gastos financieros	X	
16 y 17	Deudas a largo plazo por préstamos		X
51 y 52	Deudas a corto plazo por préstamos		X

B) Gastos imputados al patrimonio neto*B.1. Subgrupo 80. Pérdidas por valoración de activos financieros*Fecha: dd/mm/aaaa. ***Pérdidas por variación negativa del valor de los activos financieros disponibles para la venta***

		Debe	Haber
800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	X	
Grupos 2 y 5	Activos financieros		X

Fecha: dd/mm/aaaa. ***Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta***

		Debe	Haber
802	Imputación de beneficios en activos financieros para la venta	X	
7641	Beneficios en activos disponibles para la venta		X

Fecha: dd/mm/aaaa. **Pérdidas por reclasificación de activos financieros disponibles para la venta a inversiones mantenidas hasta el vencimiento**

		Debe	Haber
80X	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	X	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		X

B.2. Gastos por operaciones de cobertura

Fecha: dd/mm/aaaa. **Pérdidas por coberturas**

		Debe	Haber
81X	Pérdidas por coberturas	X	
Grupo 1,2,5	Instrumentos de cobertura		X

Fecha: dd/mm/aaaa. **Beneficios por coberturas**

		Debe	Haber
81X	Pérdidas por coberturas	X	
7645	Beneficios por derivados financieros		X

B.3. Gastos por la valoración del inmovilizado no financiero en el modelo de revalorización

Fecha: dd/mm/aaaa. **Ajustes negativos por venta y bajas**

		Debe	Haber
82X	Gastos por valoración de inmovilizados no financieros	X	
2XXX	Activos del inmovilizado		X
28XX	Amortización acumulada del inmovilizado		X

B.4. Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero por ventas o bajas en el modelo de revalorización

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
823	Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero	X	
77	Beneficios de activos no corrientes		X

B.5. Imputación a la cuenta de resultados de las subvenciones recibidas

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
84	Imputación de subvenciones	X	
75	Transferencias y subvenciones		X

B.6. Gastos por deterioro de las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas

Fecha: dd/mm/aaaa

		Debe	Haber
89	Gastos de participaciones en entidades del grupo	X	
250	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo		X
530	Participaciones a corto plazo en entidades del grupo		X
531	Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas		X

B.7. Regularización de las cuentas del grupo 8 al final del ejercicio

Fecha: 31/12/aaaa

		Debe	Haber
8XX	Cuentas del grupo 8		X
13X	Patrimonio neto	X	

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En relación con la información a suministrar en las cuentas anuales, los gastos se reflejarán en la cuenta del resultado económico-patrimonial y en el estado de cambios del patrimonio neto. En cuanto a la Memoria, la información sobre los gastos se encuentra distribuida en varias de las notas que la integran. Por este motivo, nos remitimos al trabajo realizado en el área 1 de Elaboración de las cuentas anuales.

6. Casos prácticos

6.1. Gasto por deterioro en un activo revalorizado

La Diputación de Barcelona (DIBA) adquiere un edificio el 31/03/2015 por un importe de 400.000 euros. A fecha 31/12/2015, decide adoptar el modelo de revalorización y se valora por un importe de 500.000 euros. A fecha 31/12/2016, el edificio en cuestión se valora por 450.000 euros. Dicho edificio se amortiza de acuerdo con una vida útil de 50 años.

Registrar las operaciones correspondientes a 31/12/2016.

1. Operaciones del año 2015

- 1.1. Amortización: $400.000/50 \times 75 \% = 6.000$. La cuota anual íntegra es 8.000 euros.
- 1.2. Revalorización: Valor contable: $400.000 - 6.000 = 394.000$
 Valor razonable: 500.000
 Revalorización: $500.000 - 394.000 = 106.000$
 Esta revalorización se imputa a patrimonio neto.

2. Año 2016

2.1. Cálculo de la amortización:

Nueva cuota de amortización: $(500.000 - 6.000)/49,25 = 10.030$

Parte de modelo de coste: $394.000/500.000 = 78,8 \% \times 10.030 = 7.904$

Parte de revalorización: $106.000/500.000 = 21,2 \% \times 10.030 = 2.126$

2.2. Fecha: 31/12/2016. Dotación de la amortización del ejercicio.

		Debe	Haber
6811	Amortización de construcciones	7.904	
821	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones	2.126	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		10.030

2.3. Cálculo de la revalorización y deterioro

Valor contable: $500.000 - 6.000 - 10.030 = 483.970$

Valor razonable: 450.000

Deterioro: $- 33.970$

El importe de este deterioro se aplicará al patrimonio neto como un ajuste negativo, en tanto que es inferior al importe de 106.000 contabilizado en el año 2015.

2.4. Fecha: 31/12/2016. Ajuste negativo del valor revalorizado

		Debe	Haber
820	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable	33.970	
211	Construcciones		33.970

6.2. Pérdida por la venta de un activo inmovilizado

A fecha 31/12/2015, la Diputación de Barcelona (DIBA) ha elaborado un plan de venta de un inmueble que adquirió hace 10 años por un precio de adquisición de 900.000 euros. Actualmente, este inmueble se valora en 650.000 euros. Finalmente, el año siguiente, el 30/06/2016, se vende el inmueble en cuestión por un precio de 550.000 euros. Se estima una vida útil de este bien de 50 años.

1. Año 2015

1.1. Amortización del ejercicio: $900.000/50 = 18.000$

Fecha: 31/12/2015. *Dotación de la amortización del ejercicio*

		Debe	Haber
6811	Amortización de construcciones	18.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones		18.000

1.2. Deterioro

Valor contable: $900.000 - ((18.000 \times 10) - 18.000) = 702.000$

Valor razonable: 650.000

Deterioro: 52.000

Fecha: 31/12/2015. *Deterioro*

		Debe	Haber
6911	Pérdida por deterioro de construcciones	52.000	
2911	Deterioro del valor de las construcciones		52.000

1.3. Traspaso a activos en estado de venta

Fecha: 31/12/2015. *Traspaso al subgrupo 38*

		Debe	Haber
380	Activos en estado de venta	702.000	
211	Construcciones		900.000
2811	Amortización acumulada de construcciones	198.000	

2. Año 2016

2.1. Amortización a 30/06/2016

No se amortiza.

2.2. Venta del inmueble

El resultado de la venta será: 550.000 (valor de la venta) $- 900.000$ (valor del coste) $- 198.000$ (amortización acumulada) $- 52.000$ (deterioro) $= -100.000$

30/06/2016. **Venta del inmueble**

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	550.000	
380	Activos en estado de venta		702.000
2911	Deterioro del valor de las construcciones	52.000	
674	Pérdida de activos en estado de venta	100.000	

6.3. Gastos de personal

Los gastos de la nómina del mes de diciembre, con la paga extraordinaria, del Ayuntamiento XXX han sido los que se indican a continuación:

		Importe
6400	Sueldos y salarios de altos cargos	2.100
6402	Retribuciones del personal funcionario	10.200
6403	Retribuciones al personal laboral	1.500
6405	Incentivos al rendimiento	50
6420	Cuotas patronales de la Seguridad Social, mes de noviembre	370
6440	Otros gastos de personal	200
	TOTAL	14.420

Asimismo, se conoce que el importe del TC en la Tesorería de la Seguridad Social del mes de diciembre asciende a 395, mientras que el correspondiente al mes de diciembre del año anterior fue de 390. Asimismo, la periodificación de la paga extraordinaria del mes de diciembre (una sexta parte de las retribuciones mensuales) asciende a 2.300, mientras que la del año anterior fue de 2.200. Las retenciones de la nómina de este mes han sido: IRPF por un importe de 1.500, y las cuotas obreras de la Seguridad Social, 40. Realizar las operaciones contables del mes de diciembre.

1. Contabilización de la nómina del mes de diciembre

		Debe	Haber
6400	Sueldos y salarios de altos cargos	2.100	
6402	Retribuciones del personal funcionario	10.200	
6403	Retribuciones al personal laboral	1.500	
6405	Incentivos al rendimiento	50	
6440	Otros gastos de personal	200	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		14.050

2. *Pago de la nómina del mes de diciembre*

		Debe	Haber
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	14.050	
4751	Hacienda Pública, retenciones practicadas		1.500
4760	Seguridad Social		40
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		12.510

3. *Contabilización de las cuotas de la Seguridad Social del mes de noviembre*

		Debe	Haber
6420	Cotizaciones sociales a cargo del empleador (mes de noviembre)	370	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		370

4. *Pago de las cuotas de la Seguridad Social del mes de noviembre (importe TC)*

		Debe	Haber
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	370	
4760	Seguridad Social (cuotas obreras del mes de noviembre)	38	
571	Bancos e instituciones de crédito. Cuentas operativas		408

5. *Periodificación paga extraordinaria del mes de diciembre*

La periodificación de la paga extraordinaria del mes de diciembre será:

a) Anulación de la periodificación del mes de diciembre realizada el año anterior:

		Debe	Haber
411	Acreedores por gastos devengados	2.200	
6XX	Cuentas de la nómina mensual		2.200

b) Imputación de la periodificación del mes de diciembre del año actual:

		Debe	Haber
6XX	Cuentas de la nómina mensual	2.300	
411	Acreedores por gastos devengados		2.300

6. Periodificación de cuotas de la Seguridad Social del mes de diciembre

a) Anulación de la periodificación realizada el mes de diciembre del año anterior:

		Debe	Haber
6420	Cotizaciones sociales a cargo del empleador (mes de diciembre del año anterior)		390
411	Acreedores por gastos devengados	390	

b) Imputación de la periodificación del mes de diciembre del año actual:

		Debe	Haber
6420	Cotizaciones sociales a cargo del empleador (mes de diciembre de este año)	395	
411	Acreedores por gastos devengados		395

1. Norma de registro y valoración 21.^a de Cambios en criterios y estimaciones contables y errores

a. Cambios en criterios contables

Se produce un cambio en un principio contable (o cambio contable) cuando se adopta un principio contable, dentro de los aceptados, diferente del utilizado en el ejercicio anterior para un mismo hecho o transacción, que era también aceptado.

El término cambio contable incluye tanto los cambios en principios contables como cambios en los criterios de aplicación de los mismos.

Dado que suponen un incumplimiento del Principio de uniformidad, exigen adaptar las cuentas anuales de los ejercicios afectados.

- Adopción voluntaria
 - Excepcional.
 - Se informará y justificará debidamente en la memoria.
 - En caso de importancia relativa, aplicación retrospectiva desde el ejercicio más antiguo del que se disponga de información (contra una cuenta de patrimonio neto), y reformulando las cuentas del ejercicio anterior.

La línea “+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior” recogerá los ajustes derivados de la corrección en el resultado del ejercicio anterior que no se puedan registrar en sus conceptos definitivos, y solo admitirá importe (positivo o negativo) en la columna correspondiente al ejercicio anterior al de referencia de las cuentas.

- Imposición normativa
 - Tratamiento de acuerdo con las disposiciones transitorias.
 - En su defecto, criterios para la Adopción voluntaria.
- Ejemplos:
 - Cambio del FIFO a Coste medio ponderado para valorar las existencias.
 - Cambio del método de amortización lineal a método de amortización decreciente.

b. Cambios en estimaciones contables

Son consecuencia de algunos o varios de los siguientes factores:

- Información adicional.
- Mayor experiencia.
- Nuevos hechos.

Registro contable de forma prospectiva (no retrospectiva) afectando, en función de la naturaleza de la operación, al resultado del ejercicio o al patrimonio neto.

Ante la duda entre un cambio de criterio contable o de estimación contable: ¡se considerará cambio de estimación!

No suponen un incumplimiento del Principio de uniformidad.

Ejemplos de estimaciones habituales:

- Vida útil de los activos amortizables.
- Saldos deudores de dudoso cobro.
- Existencias en estado de obsolescencia.

c. Errores

Un error se produce cuando la entidad ha omitido o ha cometido inexactitudes o faltas en la utilización de información útil y fiable que se encontraba disponible en el momento de la elaboración de las cuentas anuales de aquel ejercicio.

Las cuentas anuales se elaborarán corrigiendo los errores que se hayan puesto de manifiesto antes de su formulación, en caso de que sean de importancia relativa. En este

caso, la aplicación será retrospectiva desde el ejercicio más antiguo del que se disponga de información (contra una cuenta de patrimonio neto).

Nunca los errores de ejercicios anteriores afectarán al resultado del ejercicio, salvo que:

- Sean de importe inmaterial.
- No sea posible determinar el efecto del error.

El tratamiento contable a aplicar será el mismo que el descrito en los cambios de criterios contables.

- Ejemplos de errores:
 - Aritméticos.
 - En la interpretación de un hecho económico.
 - Omisión en el registro de una operación económica.
 - Aplicación de un principio contable no aceptado; por ejemplo, ¡criterio de caja!

2. Casos concretos tratados en la Instrucción

- Los activos con vida útil indefinida no se amortizarán, sin perjuicio de su posible deterioro, debiendo revisarse esta vida útil cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso de que no se den estas circunstancias, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, contabilizándose como un cambio en la estimación contable.
- El cambio de procedimiento en el suministro de la información por parte del ente gestor de los recursos a que se refiere el párrafo segundo del apartado 3 de la regla 31 tendrá la consideración de cambio de criterio contable.
- No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, en particular los ajustes que sean consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión. Tales rectificaciones se reconocerán como gasto o ingreso, según proceda, en el resultado del ejercicio.

3. Caso práctico

Una entidad, cuyas cuentas fueron auditadas en el ejercicio 2016, decide corregir las incidencias detectadas en la auditoría en el transcurso del ejercicio 2017. De acuerdo con la normativa contable, la entidad informa y justifica debidamente los cambios realizados en la memoria de las cuentas anuales del ejercicio 2017.

La información facilitada en las cuentas anuales es la siguiente:

Balance y cuenta del resultado económico-patrimonial

En cumplimiento de la normativa contable, junto con los saldos del ejercicio 2017 se presentan los del ejercicio 2016. Mientras los primeros ya se encuentran afectados por las correcciones realizadas, los de 2016 han sido reformulados con las correcciones realizadas.

Estado de cambios en el patrimonio neto

1. Estado total de cambios en el patrimonio neto

Los saldos incluidos en el epígrafe *A. Patrimonio neto al final del ejercicio 2016* incorporan los efectos de las correcciones realizadas y que afectaban a las cuentas de los ejercicios anteriores al 2016.

Los importes incluidos en el epígrafe *B. Ajustes por cambios de criterios contables y correcciones de errores* muestran los efectos de las correcciones realizadas y que afectaban a las cuentas del ejercicio 2016.

Memoria

3. Bases de presentación de las cuentas

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

Durante el ejercicio al que se refieren las presentes cuentas anuales, se han practicado varias correcciones de errores en los saldos de cierre del ejercicio 2016, con efectos en el patrimonio neto. En concreto, los importes corregidos se detallan a continuación junto con los saldos del balance y de la cuenta del resultado del ejercicio 2016 anteriores y posteriores a la corrección.

(estados presentados en las páginas siguientes)

Balance

ACTIVO	Ejercicio 2016i	Correcciones	Ejercicio 2016p
A) Activo no corriente	1.603.982,04		1.603.982,04
II. Inmovilizado material	1.603.982,04		1.603.982,04
4. Otro inmovilizado material	1.603.982,04		1.603.982,04
B) Activo corriente	617.058,92		613.058,92
I. Deudores y otras cuentas a cobrar a corto plazo	302.308,36		298.308,36
1. Deudores por operaciones presupuestarias	108.900,00	-4.000,00	104.900,00
2. Otras cuentas a cobrar	151.054,79		151.054,79
3. Administraciones Públicas	42.353,57		42.353,57
II. Inversiones financieras a corto plazo	58.430,98		58.430,98
2. Créditos y valores representativos de deuda	2.430,98		2.430,98
3. Otras inversiones financieras	56.000,00		56.000,00
III. Ajustes por periodificación	11.815,29		11.815,29
IV. Efectivo y otros activos líquidos equivalentes	244.504,29		244.504,29
2. Tesorería	244.504,29		244.504,29
TOTAL ACTIVO	2.221.040,96		2.217.040,96

PATRIMONIO NETO Y PASIVO	Ejercicio 2016i	Correcciones	Ejercicio 2016p
A) Patrimonio neto	1.210.994,73		1.233.234,17
I. Patrimonio	3.000,00		3.000,00
II. Patrimonio generado	247.866,12		266.105,56
1. Resultados de ejercicios anteriores	222.754,58	96.972,31	319.726,89
2. Resultado del ejercicio	25.111,54	-78.732,87	-53.621,33
III. Subvenciones recibidas pendientes de imputación a resultados	960.128,61	4.000,00	964.128,61
B) Pasivo no corriente	456.570,96		456.570,96
I. Provisiones a largo plazo	25.876,47		25.876,47
II. Deudas a largo plazo	254.709,51		254.709,51
1. Deudas con entidades de crédito	254.709,51		254.709,51
IV. Acreedores y otras cuentas a pagar a largo plazo	175.984,98		175.984,98
C) Pasivo corriente	553.475,27		527.235,83
I. Provisiones a corto plazo	1.164,58		1.164,58
II. Deudas a corto plazo	13.918,73		13.918,73
1. Deudas con entidades de crédito	13.918,73		13.918,73
III. Acreedores y otras cuentas a pagar a corto plazo	440.646,96		414.407,52
1. Acreedores por operaciones presupuestarias	267.856,81	-28.282,38	239.574,43
2. Otras cuentas a pagar	159.859,07		159.859,07
3. Administraciones Públicas	5.045,46	2.042,94	7.088,40
4. Acreedores por administración de recursos por cuenta de otros entes públicos	7.885,62		7.885,62
IV. Ajustes por periodificación a corto plazo	97.745,00		97.745,00
TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO	2.221.040,96		2.217.040,96

CUENTA DEL RESULTADO ECONÓMICO PATRIMONIAL

	Ejercicio 2016i	Correcciones	Ejercicio 2016p
1. Ingresos tributarios y urbanísticos	6.204,65		6.204,65
a) Impuestos	6.204,65		6.204,65
2. Transferencias y subvenciones recibidas	1.798.481,19		1.715.651,19
a) Del ejercicio	895.866,10		895.866,10
b) Imputación de subvenciones para el inmovilizado no financiero	550.285,09		550.285,09
c) Imputación de subvenciones para activos corrientes y otras	352.330,00	-82.830,00	269.500,00
3. Ventas y prestaciones de servicios	370.836,16		370.836,16
6. Otros ingresos de gestión ordinaria	169,97		169,97
A) TOTAL INGRESOS DE GESTIÓN ORDINARIA	2.175.691,97		2.092.861,97
8. Gastos de personal	-314.959,25	-2.042,94	-317.002,19
9. Transferencias y subvenciones concedidas	-95.000,00		-95.000,00
11. Otros gastos de gestión ordinaria	-1.193.109,88		-1.182.969,81
a) Suministros y servicios exteriores	-1.192.255,63	10.140,07	-1.182.115,56
b) Tributos y otros	-854,25		-854,25
12. Amortización del inmovilizado	-550.285,09		-550.285,09
B) TOTAL GASTOS DE GESTIÓN ORDINARIA	-2.153.354,22		-2.145.257,09
I. Resultado (ahorro o desahorro) de la gestión ordinaria	22.337,75		-52.395,12
13. Deterioro de valor y resultados por enajenación del inmovilizado no financiero	-1.508,90		-1.508,90
b) Bajas y enajenaciones	-1.508,90		-1.508,90
II. Resultado de las operaciones no financieras	20.828,85		-53.904,02
15. Ingresos financieros	4.855,02		855,02
a) De participaciones en instrumentos de patrimonio	4.000,00	-4.000,00	0,00
b) De valores representativos de deuda, de créditos y de otras inversiones financieras	855,02		855,02
16. Gastos financieros	-572,33		-572,33
a) Por deudas	-572,33		-572,33
III. Resultado de las operaciones financieras	4.282,69		282,69
IV. Resultado (ahorro o desahorro) neto del ejercicio	25.111,54		-53.621,33
+ Ajustes en la cuenta del resultado del ejercicio anterior			
Resultado del ejercicio anterior ajustado	25.111,54		-53.621,33

Los errores corregidos se explican por los siguientes motivos:

- Reducción del saldo de "deudores" en 4.000 euros.

Saldo no cobrables, dado que los deudores causaron baja del servicio con anterioridad a la emisión de las facturas.

- *Aumento del saldo de “Resultados de ejercicios anteriores” en 96.972,31 euros.*

Una revisión detallada de los saldos de apertura del ejercicio 2016 ha revelado la existencia de unos saldos acumulados a esa fecha que no se corresponden con la realidad, principalmente por:

- *el reconocimiento de obligaciones de pago que únicamente eran compromisos de pago que se materializarían después del cumplimiento de unas actividades y/o condiciones;*
 - *el mantenimiento de algunos saldos deudores cuyo cobro se prevé más que improbable.*
- *Reducción del saldo de “Acreedores por operaciones presupuestarias” en 28.282,38 euros.*

La reducción se explica por una cifra acreedora detectada en el informe de auditoría del ejercicio anterior y que no ha sido posible identificar, por importe de 33.282,38 euros; y el reconocimiento de un saldo a pagar a la empresa Sima por el Estudio “...”, por un importe de 5.000 euros, dado que los servicios se habían prestado a 31 de diciembre de 2016, con el consiguiente registro del gasto en concepto de “Otros gastos de explotación”.

- *Reducción del saldo de Ingresos financieros y Aumento del saldo de “Subvenciones recibidas pendientes de imputación al resultado” en 4.000 euros.*

En 2012 se registraron sendas contribuciones de las entidades A y B, por importe de 2.000 euros cada una, destinadas a crear un fondo para las “Actividades de...”. Las actividades de este fondo se han iniciado en 2017, y, por lo tanto, los fondos obtenidos deberían haber sido registrados en el epígrafe de “Subvenciones recibidas pendientes de imputación al resultado”, dentro del patrimonio neto del balance, y proceder a su traspaso a la cuenta del resultado de forma proporcional a la ejecución de los gastos financiados, de acuerdo con el principio contable de correlación de ingresos y gastos.

- *Aumento del saldo pendiente de pago al “Organismo de la seguridad social” y de los “Gastos de personal” en 2.042,94 euros.*

Registro de las cotizaciones a la Seguridad Social a cargo de la Entidad del período de diciembre de 2016, gasto reportado al cierre del ejercicio. El saldo previo únicamente recogía las cotizaciones a cargo de los empleados pendientes de liquidar a la Seguridad Social.

- *Corrección del exceso de “Gastos de colaboradores” en 15.140,07 euros.*

Las partidas de gasto que integran este importe fueron contabilizadas en el ejercicio 2015 y, por error, se registraron nuevamente en 2016, al efectuar su pago. La corrección pretende eliminar esta duplicidad.

- *Corrección del exceso de “Cuotas de servicios” en 82.830,00 euros.*

Como en la corrección anterior, estas cuotas fueron registradas como ingresos en el ejercicio 2015, quedando pendientes al cierre del ejercicio. En 2016, al efectuarse su cobro, fueron nuevamente reconocidas como ingresos del ejercicio.

X. (Resto de notas de la memoria)

En las notas de las áreas afectadas por las correcciones, si se considera adecuado, se informará de los efectos que estas han tenido en los saldos, o se hace referencia en la nota 3.

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en esta Norma de registro y valoración. Una parte significativa de las cuentas de gasto y de ingresos se pueden ver relacionadas con esta área, en la medida en que las operaciones que recogen se encuentran sujetas a este impuesto. Por ello, a continuación únicamente se relacionan las destinadas a recoger las cuotas a liquidar a la Administración tributaria. Las cuentas se presentan en color negro, dado que se prevén en los modelos Normal y Simplificado.

GRUPO 4. ACREEDORES Y DEUDORES

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
 - 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.
- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.
 - 4720. IVA soportado.
- 475. Hacienda Pública, acreedor por diversos conceptos.
 - 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

4770. IVA repercutido.

2. Norma de registro y valoración 14.^a del Impuesto sobre el Valor Añadido

A efectos contables hay que distinguir:

IVA soportado Son las cuotas liquidadas del impuesto al acreedor, junto con la base imponible de la factura.



Deducible

Las cuotas soportadas se registran, inicialmente, en la cuenta 472, y, previamente a su liquidación, se traspasan a la cuenta 470.



No deducible

Forma parte del valor (o precio) de adquisición del bien o servicio objeto de gravamen.

IVA repercutido El IVA repercutido no forma parte del ingreso derivado de las operaciones gravadas por este impuesto, y se reflejará en una cuenta específica (cuenta 477).

En relación con la valoración y registro del impuesto, no existen cambios respecto a la Instrucción anterior.

3. Aspectos relevantes a considerar e importancia relativa

Hay que examinar la naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad con las que obtiene **ingresos**, y, seguidamente, analizar la fiscalidad de cada una, es decir, la sujeción o no al impuesto, así como su posible exención, o el tipo de gravamen, si procede. Identificadas estas y aclarada su fiscalidad (sujeción, exención, gravamen, etc.), habrá que ver si existen actividades diferenciadas que deriven en la aplicación de **prorrata**.

En cuanto a los gastos, habrá que aclarar las operaciones de gastos en que el IVA soportado tenga la consideración de deducible, de acuerdo con la normativa de este

impuesto. En caso de que lo sea, el tratamiento contable será diferenciarlo del precio de adquisición y deducirlo del IVA repercutido en la liquidación de este impuesto a la Hacienda Pública. En el caso de que no lo sea, el IVA soportado se integrará en el precio de adquisición y se considerará coste por la entidad.

Cuestión a tener presente en la deducibilidad de las cuotas soportadas del IVA

La Ley 3/2006, de 29 de marzo, de modificación de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, con efectos a partir del 1 de enero de 2006, establece a partir de esta fecha que la percepción de subvenciones no vinculadas al precio no supone limitación alguna al derecho de deducción del IVA soportado.

¿Y cuándo considera el Tribunal de Justicia Europeo que una subvención está vinculada al precio?

- Otorgadas para realizar una actividad concreta (contraprestación).
- Existe relación directa e inequívoca subvención-precio. Relación significativa y proporcional de reducción del precio.
- Los elementos del precio quedan determinados antes de la realización de la actividad.
- Necesidad de comparación con valor normal de mercado (límite).

¿Y cuándo considera la legislación estatal que no se trata de subvenciones vinculadas al precio?

- Subvención para realizar la actividad general de la entidad.
- Subvención para compensar costes.
- Subvención para compensar déficits.

En el registro de las cuotas derivadas de la aplicación de normas tributarias no es de aplicación el principio de importancia relativa, porque las operaciones deben contabilizarse con los importes exactos.

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales

En la nota 1 de la memoria, de Organización y actividad, se detallará, en el apartado 5, la consideración fiscal de la entidad en relación con el impuesto de sociedades, y, si procede, operaciones sujetas a IVA y porcentaje de prorrata.

5. Procedimientos contables

5.1. IVA soportado

a) No deducible

En los casos de gastos en que el IVA soportado no sea deducible, este impuesto constituirá más gasto para la entidad. Supongamos una factura, correspondiente a unos gastos ordinarios, por un importe base de X, y el IVA soportado, no deducible, tributa al 21 %.

$$\text{Donde el Importe base (X)} = \frac{\text{Importe total de la factura}}{1,21}$$

Y, en consecuencia, el Importe total de la factura = Importe base \times 1,21.

El asiento de reconocimiento de la obligación en el presupuesto de gastos sería:

		Debe	Haber
6CC	Cuenta según naturaleza	1,21X	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		1,21X

b) Deducible

El mismo caso que el anterior, pero con el IVA deducible.

b.1. Asiento del reconocimiento de la obligación en el presupuesto de gastos sería:

		Debe	Haber
6CC	Cuenta según naturaleza	X	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		X
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	0,21X	
410	Acreedores por IVA soportado		0,21X

b.2. Asiento del pago:

		Debe	Haber
410	Acreeedores por IVA soportado	0,21X	
4000	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	X	
57C	Tesorería		1,21X

b.3. Anulación

b.3.1. En el caso de la anulación de una obligación que no se haya pagado:

		Debe	Haber
6CC	Cuenta según naturaleza	-X	
4000	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-X
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	-0,21X	
410	Acreeedores por IVA soportado		-0,21X

b.3.2. En el caso de que la anulación de la obligación se haya pagado:

Reintegro a la aplicación presupuestaria correspondiente

		Debe	Haber
57CC	Tesorería	1,21X	
557	Formalización		X
4000	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	-X	
557	Formalización		-X
6CC	Cuenta según naturaleza	-X	
4000	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-X
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	-0,21X	

5.2. IVA repercutido

Supongamos que la entidad contable genera una factura en concepto de un precio público determinado que devenga IVA. El importe de la base imponible es de Y, con un tipo de IVA repercutido del 21 %.

a) *El asiento de reconocimiento del derecho en el presupuesto de ingresos sería el siguiente:*

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	Y	
440	Deudores por IVA repercutido	0,21Y	
7CCC	Cuenta según naturaleza		Y
4770	IVA repercutido		0,21Y

b) *El cobro del derecho reconocido sería:*

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		Y
440	Deudores por IVA repercutido		0,21Y
57CC	Tesorería	1,21Y	

c) *Anulación*

c.1. *En el caso de que el derecho no se haya cobrado:*

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	-Y	
440	Deudores por IVA repercutido	-0,21Y	
7CCC	Cuenta según naturaleza		-Y
4770	IVA repercutido		-0,21Y

c.2. *En el caso de que el derecho se haya cobrado:*

Devolución de ingresos de la aplicación presupuestaria

		Debe	Haber
7CCC	Cuenta según naturaleza	Y	
418	Acreedores por devolución de ingresos		1,21Y
437	Devolución de ingresos	Y	
4339	Anulaciones por devoluciones de ingresos		Y
4770	IVA repercutido		-0,21Y

c.3. *Pago de la devolución de ingresos:*

		Debe	Haber
418	Acreeedores por devolución de ingresos	1,21Y	
57CC	Tesorería		1,21Y

5.3. Liquidación del IVAa.1. *Liquidación con saldo acreedor**Liquidación*

		Debe	Haber
4770	IVA repercutido	0,21Y	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado		0,21X
4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA		0,21(Y-X)

Pago o compensación

		Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA	0,21(Y-X)	
57CC	Tesorería		0,21(Y-X)-D
4700	Hacienda Pública, deudor por IVA		D

Donde D es el saldo deudor que se compensa en la liquidación del período correspondiente.

a.2. *Liquidación con saldo deudor**Liquidación*

		Debe	Haber
4770	IVA repercutido	0,21Y	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado		0,21X
4700	Hacienda Pública, deudor por IVA	0,21(X-Y)	

Cobro o compensación

		Debe	Haber
4700	Hacienda Pública, deudor por IVA		0,21(X-Y)
57CC	Tesorería	0,21(X-Y)-C	
4750	Hacienda Pública, acreedor por IVA	C	

Donde C es el saldo acreedor que se compensa en la liquidación del período correspondiente.

5.4. Prorrata del IVA

Supongamos que la entidad contable está sujeta a un régimen de prorrata general provisional del $p\%$, de acuerdo con el porcentaje obtenido en el año anterior. Ello querrá decir que todas las operaciones de gastos con IVA deducible del año solo se podrán deducir por ese porcentaje del IVA soportado. Es decir, si el tipo impositivo es el 21% , el porcentaje de deducción será $0,21p$. Supongamos, asimismo, que el importe base total de la facturación del ejercicio del gasto ordinario con IVA que se considera deducible es X euros, con el tipo del 21% .

Los asientos serían los que a continuación se indican.

a. Régimen de prorrata provisional a lo largo del ejercicio

a.1. Asiento del reconocimiento de la obligación en el presupuesto de gastos sería:

		Debe	Haber
6CC	Cuenta según naturaleza	(1,21-0,21p)X	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		(1,21-0,21p)X
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	0,21pX	
410	Acreedores por IVA soportado		0,21pX

a.2. Asiento del pago:

		Debe	Haber
410	Acreedores por IVA soportado	0,21pX	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	(1,21-0,21p)X	
57C	Tesorería		1,21X

b. Regularización de la prorrata al final del ejercicio

Al final del ejercicio, se calcula el porcentaje definitivo de la prorrata, que se cuantifica en un $q\%$. Se pueden plantear dos opciones:

b.1. Cuando $q\% > p\%$

Ello querrá decir que se ha deducido a lo largo del ejercicio menos IVA del que realmente procedía, y, por lo tanto, se ha aplicado más gasto al presupuesto del que le correspondía.

		Debe	Haber
4720	IVA soportado	0,21(q-p)X	
410	Acreedores por IVA soportado		0,21(q-p)X

En el presupuesto de ingresos se realizarán los asientos que a continuación se indican:

Reconocimiento del derecho

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	0,21(q-p)X	
639	Ajustes positivos de la imposición indirecta		0,21(q-p)X

Formalización del cobro

		Debe	Haber
410	Acreedores por IVA soportado	0,21(q-p)X	
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		0,21(q-p)X

b.2. Cuando $p \% > q \%$

Ello querrá decir que se ha deducido a lo largo del ejercicio más IVA del que realmente procedía, y, por lo tanto, se ha aplicado menos gasto al presupuesto del que le correspondía

		Debe	Haber
4720	IVA soportado	-0,21(q-p)X	
410	Acreedores por IVA soportado		-0,21(q-p)X

En el presupuesto de gastos se realizarán los asientos que a continuación se indican:

Reconocimiento de la obligación

		Debe	Haber
634	Ajustes negativos en la imposición indirecta	0,21(q-p)X	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		0,21(q-p)X

Formalización del pago

	Debe	Haber
410 Acreedores por IVA soportado	-0,21(q-p)X	
4000 Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		-0,21(q-p)X

Se puede observar que los movimientos de la cuenta 4720, IVA soportado, implicarán aumentar o disminuir el IVA soportado del mes de diciembre, en función del importe de la regularización de la prorrata. Los asentamientos en cuestión deberán realizarse en el mes de diciembre, y se deberán incluir en la liquidación del IVA de ese mes.

Por otro lado, las cuentas 634 y 639 recogerán el aumento o la disminución del gasto como consecuencia de si la regularización de la prorrata ha implicado más o menos gasto, respectivamente, en función de la comparación entre la prorrata provisional y la definitiva.

6. Casos prácticos

6.1. El Ayuntamiento XXX ha liquidado unos precios públicos por la utilización del campo municipal de deportes en el mes de diciembre, por un importe base de 5.000 euros, con un IVA del 21 %. Los gastos ordinarios de mantenimiento de la mencionada instalación deportiva, correspondientes al mismo mes, han ascendido a un importe base de 4.500 euros, con un IVA del 21 %.

Realizar los asientos contables, así como la liquidación a la Hacienda Pública.

6.1.1. Contabilización en el presupuesto de ingresos de la entidad

Reconocimiento del derecho y el IVA repercutido

	Debe	Haber
4300 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	5.000	
440 Deudores por IVA repercutido	1.050	
741 Precio público		5.000
4770 IVA repercutido		1.050

Cobro

		Debe	Haber
4300	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto		5.000
440	Deudores por IVA repercutido		1.050
57	Tesorería	6.050	

6.1.2. Contabilización en el presupuesto de gastos

Reconocimiento de la obligación y el IVA soportado

		Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación	4.500	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		4.500
4720	Hacienda Pública, IVA soportado	945	
410	Acreedores por IVA soportado		945

Pago

		Debe	Haber
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	4.500	
410	Acreedores por IVA soportado	945	
57	Tesorería		5.445

6.1.3. Liquidación del IVA a la Hacienda Pública

Liquidación

		Debe	Haber
4770	IVA repercutido	1.050	
4720	Hacienda Pública, IVA soportado		945
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA		105

Pago

		Debe	Haber
4750	Hacienda Pública, acreedora por IVA	105	
57	Tesorería		105

6.2. En el caso anterior, pero en el mes de enero del año siguiente, debe devolverse a los usuarios de esa instalación deportiva un importe base de 220 euros, que se ingresaron en su totalidad en el mes de diciembre, pero estaban exentos del precio público antes mencionado. El Ayuntamiento anterior reconoce la devolución de ingresos y los satisface en el mismo mes de enero.

Contabilizar las operaciones anteriores.

6.2.1. Anulación de los derechos reconocidos

Devolución de ingresos de la aplicación presupuestaria

		Debe	Haber
741	Precio público	220	
418	Acreedores por devolución de ingresos		266
437	Devolución de ingresos	220	
4339	Anulaciones por devoluciones de ingresos		220
4770	IVA repercutido		-46

6.2.2. Pago de la devolución

Pago de la devolución

		Debe	Haber
418	Acreedores por devolución de ingresos	266	
57	Tesorería		266

6.3. El Ayuntamiento ZZZ está sujeto a un régimen de prorata general provisional del 64 %. El volumen total base de los gastos de este año con IVA soportado deducible ha sido por un importe de 8.400 euros. Al final del presente ejercicio se calcula la prorata definitiva, que asciende al 66 %.

Contabilizar la regularización de la prorata del ejercicio.

La diferencia entre la prorata definitiva y la provisional es: $0,21 \times (0,66 - 0,64) \times 8.400 = 35$

Es decir, se ha deducido IVA de menos por un importe de 35, y, por lo tanto, se ha aplicado más gasto del que correspondía por el mismo importe.

6.3.1. Regularización de la prorrata

	Debe	Haber
4720 IVA soportado	35	
410 Acreedores por IVA soportado		35

6.3.2. Aplicación al presupuesto de ingresos

Reconocimiento del derecho

	Debe	Haber
4300 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	35	
639 Ajustes positivos de la imposición indirecta		35

6.3.3. Cobro

Formalización del cobro

	Debe	Haber
410 Acreedores por IVA soportado	35	
4300 Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		35

Por una parte, el saldo de la cuenta 4720 aumentará el importe del IVA soportado en la liquidación del mes de diciembre, y, por otra, el saldo acreedor de la cuenta 639 disminuirá los gastos aplicados en exceso a lo largo del ejercicio.

1. Relación de cuentas

Cuentas de la Instrucción que intervienen en esta Norma de registro y valoración. La práctica totalidad de las cuentas se pueden ver relacionadas con esta área, en la medida en que el activo o el pasivo que recogen se encuentra valorado en una moneda distinta del euro. Por este motivo, a continuación únicamente se relacionan las destinadas a recoger las diferencias derivadas del cambio de valor a euros.

Las cuentas se presentan en [color azul](#), dado que solo se prevén en el modelo Normal.

GRUPO 6. COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA

66. GASTOS FINANCIEROS.

668. Diferencias negativas de cambio.

GRUPO 7. VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA

76. INGRESOS FINANCIEROS.

768. Diferencias positivas de cambio.

2. Norma de registro y valoración 13.^a de Moneda extranjera

a. Conceptos

Una transacción en moneda extranjera se define como toda operación que se establece o se liquida en una moneda extranjera. La Norma de registro y valoración 13.^a será de aplicación a todas estas operaciones. A estos efectos, se podrán distinguir:

- Partidas de carácter monetario: incluyen los saldos bancarios y las cuentas de efectivo, así como los activos y pasivos financieros.
- Partidas no monetarias: incluyen los activos materiales e inmateriales, las existencias y los instrumentos de patrimonio.

b. Norma de valoración

Valoración inicial

Toda transacción en moneda extranjera se registrará en euros, aplicando el tipo de cambio (al contado) vigente en el momento de realizarse la operación.

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

Valoración posterior

A la fecha de presentación de las cuentas anuales, las partidas monetarias denominadas en moneda extranjera se valorarán al tipo de cambio al contado vigente en aquella fecha. Las partidas de carácter no monetario se valorarán al tipo de cambio en que fueron valoradas en su momento, bien por su coste o por su valor razonable.

- *Al coste*: se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que fueron registradas.
- *Al valor razonable*: se valorarán aplicando el tipo de cambio al contado de la fecha en que se determinó el valor razonable.

Las amortizaciones deberán dotarse sobre el importe anteriormente calculado.

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

Tratamiento de las diferencias de cambio

A) Partidas monetarias

Las diferencias de cambio de moneda se imputarán a la cuenta de resultados, excepto las partidas designadas como instrumentos de cobertura, a las que se aplicará la Norma de registro y valoración 10.^a de Coberturas contables.

B) Partidas no monetarias

Las diferencias del tipo de cambio se tratarán como una modificación en la valoración del elemento patrimonial valorado en moneda extranjera, con contrapartida en el Patrimonio neto.

c. Novedades

Por lo que se refiere a las novedades más significativas en esta área contable, hay que destacar:

- La distinción de los elementos valorados en moneda extranjera en partidas monetarias y partidas no monetarias.
- El tratamiento diferenciado en cuanto a su valoración según las categorías mencionadas anteriormente.

3. Aspectos a considerar e importancia relativa

Naturaleza monetaria o no monetaria de los elementos patrimoniales. Será determinante para decidir el tratamiento contable de las diferencias en el tipo de cambio de los elementos patrimoniales denominados en moneda extranjera. Si tienen un carácter monetario, habrá que imputar a la cuenta de resultados las posibles diferencias de cambio. Si no tienen este carácter, habrá que considerar las posibles variaciones del tipo de cambio como modificaciones de valor de los elementos con contrapartida en el Patrimonio neto.

4. Procedimientos contables

4.1. Registro de partidas consideradas no monetarias

Adquisición de un activo o de un servicio en un país fuera del euro, por un importe de X unidades de moneda distinta del euro. Si el tipo de cambio de la moneda extranjera es t, en tanto por 1, el importe de la adquisición será tX euros.

Reconocimiento de la obligación

		Debe	Haber
2XX o 6XX	Cuenta de activo o servicio según naturaleza	tX	
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		tX

Pago

		Debe	Haber
4000	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	tX	
57	Tesorería		tX

4.2. Registro de partidas consideradas monetarias

Se adquiere un activo a fecha dd/mm/aaaa por un importe de X unidades de moneda extranjera distinta del euro, con un tipo de cambio de t. Al final del ejercicio aaaa, el tipo de cambio definitivo se convierte en v.

A fecha dd/mm/aaaa se contabilizaría la obligación reconocida en los mismos términos mencionados en el apartado Norma de valoración.

- A fecha 31/12/aaaa, en el caso de que $v < t$:

Pago

		Debe	Haber
2XX	Cuenta de activo según naturaleza		(v-t)X
668	Diferencias negativas de cambio	(v-t)X	

- En el caso de que $v > t$:

Pago

		Debe	Haber
2XX	Cuenta de activo según naturaleza	(t-v)X	
768	Diferencias positivas de cambio		(t-v)X

Estos asientos se realizarían del mismo modo en los casos de bajas de activos, ventas o cancelaciones valoradas en moneda distinta del euro.

5. Información específica a incluir en las cuentas anuales

La información relativa a los criterios de registro y valoración se incluirá en el apartado 11 de la nota 4, y el resto de información y toda la que se considere oportuno añadir en la nota 14.

Para mayor detalle, nos remitimos al trabajo realizado en el área de Elaboración de las cuentas anuales.

6. Casos prácticos

6.1. Adquisición de una máquina en el Reino Unido, el día 4 de noviembre de 2015, por un importe de 9.500 libras esterlinas. El cambio de la libra esterlina respecto del euro es de 1,15. Por lo tanto, el importe de la adquisición será 10.925 euros. El 31 de diciembre de 2015 el tipo de cambio se convierte en 1,20.

Contabilizar las operaciones mencionadas.

- A fecha 4 de noviembre: Reconocimiento de la obligación

		Debe	Haber
214	Maquinaria y utillaje	10.925	
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente		10.925

Pago

		Debe	Haber
400	Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente	10.925	
57	Tesorería		10.925

- A fecha 31 de diciembre: como se trata de un activo que tiene un carácter de partida no monetaria, no debería realizarse ningún asiento contable de cambio de valor.

6.2. A fecha 8 de febrero de 2016, se vende la máquina mencionada en el anterior supuesto. El importe de la venta es de 9.000 libras esterlinas, y el tipo de cambio a la fecha de la venta es 1,18.

Contabilizar las operaciones mencionadas.

El importe del valor contable de la máquina: 10.925

El importe de la venta será: $9.000 \times 1,18 = 10.620$ euros

El importe de la pérdida por diferencias de cambio será: $(1,20 - 1,18) \times 10.925$
 = 219 euros

Derecho reconocido en el presupuesto de ingresos

		Debe	Haber
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente	10.620	
214	Maquinaria y utillaje		10.925
668	Diferencias negativas de cambio	219	
671	Pérdidas del inmovilizado material	86	

Cobro

		Debe	Haber
57	Tesorería	10.620	
430	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente		10.620

1. Cierre 2014. Trabajos previos para la adaptación a la nueva ICAL

Para llevar a cabo el cambio a la nueva Instrucción contable, el día 1 de enero de 2015 es recomendable, durante las operaciones de cierre del ejercicio 2014, realizar una serie de tareas que nos lo pueden facilitar. En concreto:

- Definir si la entidad es propietaria o participada. En función de una u otra, la cuenta de patrimonio será diferente el 1 de enero de 2015.
- Definir las entidades que son del grupo, multigrupo y asociadas, ya que en función de ello se valoran los activos financieros y los pasivos financieros.
- El cierre del ejercicio 2014 es un momento propicio para la corrección y depuración de errores: prescripción de derechos, etc.
- Corresponde decidir si en 2015 queremos trabajar con las cuentas del grupo 0 de control presupuestario. Con la nueva Instrucción la utilización es facultativa por parte de la entidad.
- El tipo de exacción a ingresos ya no se controla en el ámbito contable. Será decisión de los programadores de software contable y los usuarios del mismo si se quiere controlar a nivel de operaciones.

2. Instrucciones para la apertura 2015

La normativa a seguir es la contenida en la disposición transitoria primera de la Instrucción de 2013 relativa a la apertura de la contabilidad del ejercicio 2015. Siguiendo el punto 4 de esta disposición transitoria, la IGAE ha elaborado un documento de notas para facilitar la apertura de la contabilidad el 1 de enero de 2015. Este documento no es de obligatorio cumplimiento, y la entidad podrá adoptar cualquier otra solución técnica siempre que la situación patrimonial a 1 de enero de 2015 refleje todos (y solo ellos) los activos y pasivos, cuyo reconocimiento exijan las nuevas normas contables.

Datos a incorporar

En concreto se dice que las entidades que apliquen la Instrucción realizarán el asiento de apertura del ejercicio 2015 de acuerdo con los siguientes criterios:

- Se recogerán todos y cada uno de los saldos que se hubieran reflejado en el asiento de cierre de la contabilidad del ejercicio 2014, no debiéndose incorporar ningún otro al margen de dichos saldos.
- Estos saldos se imputarán a las cuentas que correspondan de acuerdo con el desarrollo que se recoge en el PGCP 2013.

Una vez realizado el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015, se procederá a realizar los asientos de ajuste necesarios para que a fecha 1 de enero de 2015 queden registrados todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el nuevo PGCP, y se den de baja todas las partidas (todos los activos y pasivos) cuyo reconocimiento no esté permitido por la Instrucción.

Se hace mención particular a infraestructuras, bienes de patrimonio histórico y otros elementos patrimoniales existentes en la entidad antes del 1 de enero de 2015, y que no estuvieran activados en virtud de la anterior adaptación al PGCP; estos podrán no incorporarse al activo cuando su valoración no se pueda realizar de forma fiable.

El balance de apertura del ejercicio 2015 será el resultado del asiento de apertura más los ajustes realizados, el cual, respecto de la situación a 31 de diciembre de 2014, puede contemplar:

- Bajas
- Altas
- Reclasificaciones
- Valoración de los elementos

Bajas

- 103. Patrimonio recibido en cesión
- 107. Patrimonio entregado en adscripción
- 108. Patrimonio entregado en cesión
- 109. Patrimonio entregado al uso general
- 111. Reserva de revalorización
- 143. Provisión para grandes reparaciones
- 27. Gastos a distribuir en varios ejercicios

Con carácter general, los ajustes por baja tendrán como contrapartida la cuenta 120, Resultados de ejercicios anteriores.

Excepcionalmente, la contrapartida de los ajustes por baja puede ser otra cuenta (cuenta de patrimonio, cuenta representativa de una deuda).

Altas

- Inversiones destinadas al uso general. El valor de la antigua cuenta 109, debemos desglosarlo entre las cuentas del subgrupo 21 (inmovilizados materiales) siempre y cuando se puedan valorar con fiabilidad; de lo contrario no se registrarán.
- Provisiones a largo (148) y corto plazo (588) para transferencias y subvenciones. Para aquellas subvenciones concedidas que, a 31 de diciembre, no han cumplido todas las condiciones para su desembolso, pero que no existen dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.
- Deudas a largo plazo (172) y corto plazo (522) transformables en subvenciones. Por el valor de las subvenciones recibidas cuando aún no se han cumplido todas las condiciones y por lo tanto son reintegrables.
- Inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público (subgrupo 25). Se deberán valorar todas las aportaciones patrimoniales en entidades de derecho público realizadas hasta el momento. Tal como se ha comentado en puntos anteriores, si no se pueden valorar con fiabilidad, entonces no deberán registrarse.

Reclasificaciones

Pueden ser objeto de reclasificación en el nuevo plan de cuentas los siguientes epígrafes:

- Patrimonio recibido en adscripción.
- Inversiones destinadas al uso general en curso.

- Inversiones inmobiliarias.
- Activos en estado de venta.
- Inversiones gestionadas (que pasan a ser tratadas como existencias en la cuenta 370).
- Bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- Activos y pasivos financieros.
- Acreedores y deudores presupuestarios y similares.
- Provisiones correctoras del valor de los activos que se reclasifican, en lugar de Deterioro de valor de los activos.

En el punto siguiente veremos la reclasificación posible de las diferentes cuentas de los grupos 1 y 2 en el asiento de apertura 2015 y otros posibles ajustes posteriores de estos grupos.

Valoración de los elementos

Todos los elementos patrimoniales se valorarán por su valor contable al cierre del ejercicio 2014, con la excepción de los activos y pasivos financieros clasificados en las categorías de Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados y Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, y de los activos financieros que se clasifiquen en la categoría de Activos financieros disponibles para la venta, que se valorarán por su valor razonable a 1 de enero de 2015.

En este caso, para el cálculo del tipo de interés efectivo se tomará como fecha inicial de referencia el primero de enero de 2015.

En los casos en que no pueda establecerse el valor contable correspondiente a su coste, las inversiones en el patrimonio de entidades de derecho público del grupo, multigrupo y asociadas anteriores a 1 de enero de 2015 se valorarán por su valor recuperable en esa fecha, y, excepto otra mejor evidencia, para su determinación se tendrá en cuenta el patrimonio neto de la entidad participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes a la fecha de su valoración.

Así pues, en líneas generales se debe optar por el mantenimiento de los valores de 31 de diciembre de 2014, con la prohibición de revalorizar elementos de activo a la apertura, aprovechando el cambio normativo contable.

3. Cuentas de cierre de 2014 y traspaso al asiento de apertura de 2015

A continuación se presentan las posibilidades de traspaso que presentan las principales cuentas de cierre de 2014 de los grupos 1 y 2 a la nueva Instrucción de contabilidad. El grupo 3 (existencias) no debe experimentar ninguna reclasificación, mientras que, en general, la reclasificación de las cuentas de los grupos 4 (acreedores y deudores) y 5 (cuentas financieras) no presenta mayor dificultad; por lo tanto, no se detallan a continuación.

Grupo 1. Financiación básica

100 Patrimonio

Ajuste: Reclasificación a

100 En Patrimonio las entidades propietarias:

En las entidades participadas se distribuirá entre:

101 Patrimonio recibido

1010 Aportación patrimonial dineraria

1013 Otras aportaciones de la entidad o entidades propietarias

120 Cuando no se pueda identificar el origen del saldo: Resultados de ejercicios anteriores

101 Patrimonio recibido en adscripción

Ajuste: Reclasificación a

1011 Aportación de bienes y derechos

101 Patrimonio recibido

103 Patrimonio recibido en cesión

Ajuste: Baja y reclasificación

120 Resultados de ejercicios anteriores

Por el importe de la amortización acumulada a 31 de diciembre de 2014 de los bienes recibidos en cesión que tengan carácter de amortizables.

130 Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero [...] por el saldo restante de la cuenta

107 Patrimonio entregado en adscripción

Ajuste: Baja

120 Resultados de ejercicios anteriores

108 Patrimonio entregado en cesión*Ajuste: Baja*

120 Resultados de ejercicios anteriores

109 Patrimonio entregado al uso general*Ajuste: Baja y ajuste posterior*

120 Resultados de ejercicios anteriores

Se incorporarán al activo los bienes por su valor contable:

21 Inmovilizaciones materiales

23 Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso

111 Reserva de revalorización*Ajuste: Baja*

120 Resultados de ejercicios anteriores

120 Resultados de ejercicios anteriores*Ajuste: Diversos*

No requiere reclasificación

El saldo de esta cuenta a 31/12/2014 puede verse aumentado o disminuido por los ajustes derivados de la apertura del ejercicio 2015 que tengan como contrapartida esta cuenta

129 Resultados del ejercicio*Ajuste:*

No requiere reclasificación

142 Provisión para responsabilidades*Ajuste: Reclasificación*

Distinción entre corto y largo plazo

142 Provisión a largo plazo para responsabilidades

582 Provisión a corto plazo para responsabilidades

143 Provisión para grandes reparaciones*Ajuste: Baja*

120 Resultados de ejercicios anteriores

150 Obligaciones y bonos*Ajuste: Diversos*

Se dará de baja por el importe de los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 271, Gastos financieros diferidos de valores negociables, relativos a deudas contabilizadas en la cuenta 150

Una vez hecha la compensación, el saldo se reclasificará:

- 150 Obligaciones y bonos a largo plazo
- 164 Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo...

155 Deudas representadas en otros valores negociables*Ajuste: Diversos*

Se dará de baja por el importe de los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 271, Gastos financieros diferidos de valores negociables, relativos a deudas contabilizadas en la cuenta 155

Una vez hecha la compensación, el saldo se reclasificará:

- 159 Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo
- 164 Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo...

156 Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones*Ajuste: Reclasificación*

- 1560 Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos
- 1569 Intereses a largo plazo de otros valores negociables
- 167 Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo...

158 Empréstitos y otras emisiones análogas*Ajuste: Diversos*

Se dará de baja por el importe de los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 271, Gastos financieros diferidos de valores negociables, relativos a deudas contabilizadas en la cuenta 158

Una vez hecha la compensación, el saldo se reclasificará:

- 150 Obligaciones y bonos a largo plazo
- 159 Deudas representadas en otros valores negociables a largo plazo
- 164 Deudas a largo plazo con entidades del grupo, multigrupo...

159 Intereses a largo plazo de empréstitos y otras emisiones...*Ajuste: Reclasificación*

- 1560 Intereses a largo plazo de obligaciones y bonos
- 1569 Intereses a largo plazo de otros valores negociables
- 167 Intereses a largo plazo de deudas con entidades del grupo...

170 Deudas a largo plazo con entidades de crédito*Ajuste: Baja*

Se dará de baja por el importe de los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 272, Gastos financieros diferidos de otras deudas, relativos a deudas contabilizadas en la cuenta 170

171 Deudas a largo plazo*Ajuste: Diversos*

Se dará de baja por el importe de los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 272, Gastos financieros diferidos de otras deudas, relativos a deudas contabilizadas en la cuenta 171

El saldo restante se reclasificará:

- 169 Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo,...
- 179 Otras deudas a largo plazo

173 Proveedores de inmovilizado a largo plazo*Ajuste: Diversos*

Se dará de baja por el importe de los gastos financieros diferidos contabilizados en la cuenta 272, Gastos financieros diferidos de otras deudas, relativos a deudas contabilizadas en la cuenta 173

El saldo restante se reclasificará:

- 169 Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo...
- 173 Proveedores de inmovilizado a largo plazo
- 174 Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo

180 Fianzas recibidas a largo plazo**185 Depósitos recibidos a largo plazo***Ajuste: Reclasificación si se trata del grupo, multigrupo y asociadas*

- 165 Fianzas recibidas a largo plazo de entidades del grupo...
- 166 Depósitos recibidos a largo plazo de entidades del grupo...

Grupo 2. Activo no corriente

20 Inversiones destinadas al uso general

Ajuste: Reclasificación a

- 21 Inmovilizaciones materiales
- 23 Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso

21 Inmovilizado inmaterial

Ajuste: Reclasificación a

- 20 Inmovilizaciones intangibles
- 21 o 22 Según la naturaleza del bien en el caso de derechos sobre bienes en arrendamiento financiero (217)

22 Inmovilizado material

Ajuste: Reclasificación a

- 21 Inmovilizaciones materiales
- 22 Inversiones inmobiliarias
- 23 Inmovilizaciones materiales e inversiones inmobiliarias en curso

23 Inversiones gestionadas para otros entes

Ajuste: Reclasificación, en general, a

- 370 Activos construidos o adquiridos para otras entidades

25 Inversiones financieras permanentes

Ajuste: Reclasificación a

- 25 Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo...
- 26 Otras inversiones financieras a largo plazo

26 Fianzas y depósitos constituidos

Ajuste: Reclasificación a

- 25 Inversiones financieras a largo plazo en entidades del grupo...
- 27 Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo

27 Gastos a distribuir en varios ejercicios

Ajuste: Baja

- 120 Resultados de ejercicios anteriores

28 Amortización acumulada	
281	Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial
282	Amortización acumulada del inmovilizado material
284	Amortización acumulada del patrimonio público del suelo
<i>Ajuste: Reclasificación a</i>	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible
281	Amortización acumulada del inmovilizado material
282	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias
284	Amortización acumulada del patrimonio público del suelo

29 Provisiones de inmovilizado	
<i>Ajuste: Reclasificación a</i>	
29	Deterioro de valor de activos no corrientes

4. Información específica a incluir en las cuentas anuales del ejercicio 2015

Solo para el ejercicio 2015, el primero de aplicación de la nueva Instrucción, se deberán seguir unas pautas descritas en su disposición transitoria segunda.

- No se reflejarán en el balance, en la cuenta del resultado económico patrimonial ni en el resto de estados que incluyan información comparativa, las cifras relativas al ejercicio o ejercicios anteriores.
- Se incluirá una nota adicional con el número 29 (21 en el caso del modelo simplificado) con el siguiente título y contenido:

29. Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables.

En esta nota se aportará toda aquella información destinada a clarificar el proceso de transición de la contabilidad del ejercicio 2014 a la del ejercicio 2015, en concreto con los siguientes estados y descripciones:

- Un estado de conciliación que ponga de manifiesto la correspondencia existente entre los saldos recogidos en el asiento de apertura de la contabilidad del ejercicio 2015 y los que hubieran figurado en el de cierre de la contabilidad del ejercicio 2014.
- El balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial y el remanente de tesorería incluidos en las cuentas de 2014.

- Una descripción de los ajustes realizados en cumplimiento de lo previsto en la disposición transitoria primera, indicando para cada uno de ellos el número de asiento, el motivo de su realización, los criterios contables aplicados para el ejercicio 2015 y las diferencias con los que se aplicaron en el ejercicio anterior. Además, se deberá cuantificar el impacto que produce en el patrimonio neto de la entidad el cambio de criterios contables.

5. Caso práctico

Se realiza el asiento de apertura tomando los datos reales de cierre del ejercicio 2013 como si se tratara del cierre del ejercicio 2014 de un ayuntamiento. Este ayuntamiento mantiene un inventario de bienes que le permite disponer de datos fiables de su inmovilizado.

Sobre la reclasificación de cuentas

- Todo el patrimonio entregado al uso general (1090), así como el importe de infraestructuras y bienes destinados al uso general (2010), se trasladan en la apertura a la cuenta 212, Infraestructuras.
- El ayuntamiento había creado una cuenta específica de inmovilizado en curso de inversiones destinadas al uso general (2099). Este importe se reclasifica en la cuenta 232, Infraestructuras en curso.
- Se detecta un error de imputación en un proyecto de gastos, que estaba ligado a la cuenta 2199, Inmovilizado inmaterial en curso. Se trata del gasto en huertos urbanos, y por lo tanto se reclasifica en la apertura en la cuenta 210, Terrenos y bienes naturales.
- De la cuenta 2210, Construcciones, se desglosa en la apertura 2015 el importe que corresponde a terrenos y el importe de construcciones. La cuenta 2210 entonces queda desglosada de la siguiente manera a 1/01/2015:

210	Terrenos	3.208.944,36
211	Construcciones	7.487.536,85
TOTAL		10.696.481,21

- Reclasificación de deudores y acreedores presupuestarios. Del detalle de acreedores presupuestarios por capítulos se realiza la siguiente reclasificación:

Detalle obligaciones y pagos ordenados pendientes de pago

	Ej. corriente	Ej. cerrados	TOTAL	PGCP'13
Cap. 1	0,00	1.200,17	1.200,17	4010
Cap. 2	242.898,09	21.288,52	264.186,61	4010
Cap. 3	987,54		987,54	4013
Cap. 4	179.093,35	534.579,51	713.672,86	4010
Cap. 6	73.145,79	7.270,06	80.415,85	4013
Cap. 9	18.223,92		18.223,92	4013
Total	514.348,69	564.338,26	1.078.686,95	

Del detalle de deudores presupuestarios por capítulos obtenemos la siguiente reclasificación:

Detalle de derechos pendientes de cobro

	Ej. corriente	Ej. cerrados	TOTAL	PGCP'13
Cap. 1	414.088,99	531.275,58	945.364,57	4310
Cap. 2	4.840,42	87.413,98	92.254,40	4310
Cap. 3	95.690,19	377.094,91	472.785,10	4310
Cap. 4	96.436,53	269.135,80	365.572,33	4310
Cap. 7	92.243,04	1.122.089,93	1.214.332,97	4310
Total	703.299,17	2.387.010,20	3.090.309,37	

- Debería estudiarse si alguno de los pendientes de cobro o pago lo es con una entidad del grupo, multigrupo o asociadas, ya que entonces la cuenta asociada cambiaría. En este supuesto no lo consideramos.

Ajustes a realizar en el asiento de apertura

- a) Por los ingresos recibidos en ejercicios anteriores de agentes externos que financiaban la construcción del bien que debe entregarse a otra entidad. Se valoran en 15.000 euros.

		Debe	Haber
120	Resultado de ejercicios anteriores	15.000	
416	Anticipos para activos construidos para otras entidades		15.000

- b) Durante el último trimestre del ejercicio 2014 se realiza la convocatoria de subvenciones a entidades del municipio. Aunque el plazo de justificación no

se cumple hasta el 31/03/2015, y dado que las entidades beneficiarias son conocidas por el consistorio, no se tiene ninguna duda de que se cumplirán las condiciones establecidas. Corresponde reconocer el gasto futuro como una provisión, que se valora en 10.000 euros.

		Debe	Haber
120	Resultado de ejercicios anteriores	10.000	
588	Provisiones a corto plazo para transferencias y subvenciones		10.000

- c) A 31 de diciembre de 2014 se habían cobrado 5.000 euros en concepto de anticipo de una subvención para la construcción de un activo. En esa fecha la obra no se había iniciado.

		Debe	Haber
120	Resultado de ejercicios anteriores	5.000	
522	Deudas a corto plazo transformables en subvenciones		5.000

- d) En relación con la norma 18 sobre Transferencias y subvenciones, el ayuntamiento no dispone de información sobre las subvenciones recibidas pendientes de imputar al resultado del ejercicio, y por lo tanto no se refleja el importe en la cuenta 130, Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y activos en estado de venta.
- e) Se ajusta la amortización acumulada por el desglose de las cuentas 221 y 109 entre construcciones (211) y terrenos (210).

Cálculo de la importancia relativa o materialidad

Definiciones

A) Principio de importancia relativa

Las cuentas anuales deben suministrar información útil para la toma de decisiones económicas, y constituir un medio para rendir las cuentas de la entidad por los recursos que le han sido confiados. Para ello, deben redactarse con claridad, y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado económico patrimonial y de la ejecución del presupuesto de la entidad contable.

Relevancia. La información es relevante cuando es de utilidad para la evaluación de sucesos (pasados, presentes o futuros) o para la confirmación o la corrección de evaluaciones anteriores. Ello implica que la información debe ser oportuna, y comprender toda la que tenga importancia relativa, es decir, cuya omisión o inexactitud pueda influir en la toma de decisiones económicas de cualquiera de los destinatarios de la información.

Principio de Importancia relativa. La aplicación de los principios y criterios contables debe estar presidida por la consideración de la importancia en términos relativos que los mismos y sus efectos puedan presentar. Por lo tanto, puede ser admisible la no aplicación estricta de alguno de estos, siempre que la importancia relativa en términos

cuantitativos o cualitativos de la variación constatada sea escasamente significativa y no altere, por lo tanto, la imagen fiel de la situación patrimonial y de los resultados del sujeto económico. Las partidas o los importes cuya importancia relativa sea escasamente significativa podrán aparecer agrupados con otros de similar naturaleza o función. La aplicación de este principio no puede implicar en ningún caso la transgresión de normas legales.

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

La NIC núm. 1 define la materialidad (importancia relativa) como: “Las omisiones o inexactitudes son materiales, o tienen importancia relativa, si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros...”.

B) Materialidad o Importancia relativa

Las Normas de Auditoría del Sector Público definen el concepto de la siguiente manera:

“... La importancia relativa puede considerarse como magnitud o naturaleza de un error en la información que, ya sea individualmente o en su conjunto, hace probable que el juicio de una persona razonable se hubiera visto influenciado o su decisión afectada como consecuencia de ese error u omisión”.

La Ley General Presupuestaria, en su artículo 167 también señala que “la finalidad de la auditoría es la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel...”.

C) Error tolerable

El error tolerable es el límite máximo de aceptación de errores para cada una de las distintas áreas o grupos de cuentas. Dicho error tolerable será una fracción de la materialidad global.

La norma técnica de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) de 11 de abril de 2007, sobre la evaluación de la importancia relativa, establece el método de cálculo para su determinación en las distintas fases de auditoría. El cálculo de la importancia relativa o materialidad favorece la confianza pública en los trabajos de auditoría, homogeneizando los resultados con trabajos similares. Además, se elimina cualquier criterio discrecional en la determinación del límite del error admitido. Esto no

quiere decir que desaparezca el juicio profesional. Todo lo contrario. Si el profesional ve que los niveles cuantitativos resultantes no se ajustan al contenido de un área de trabajo, puede decidir adaptarla en función de la percepción que se tiene (por ejemplo, un área de trabajo con muestra atomizada).

A esta cifra de materialidad o importancia relativa se le aplicarán coeficientes correctores en base a criterios cualitativos, como, por ejemplo, naturaleza de la entidad y actividad, nivel de control interno, etc. Estas correcciones no podrán suponer una reducción superior al 20 % de la importancia relativa inicial.

Así pues, un referente que tenemos para cuantificar la importancia relativa que nos indica el nuevo plan contable, sobre a partir de qué cifra se debe incluir cierta información en la memoria de las cuentas anuales, es el cálculo del error tolerable. Este es un método de cálculo; sin embargo, es importante también incorporar el juicio profesional en relación con cuál es la información a incorporar en la memoria.

A continuación se detalla un ejemplo del cálculo de la materialidad y del error tolerable aplicando la norma técnica de la IGAE.

Cálculo de la importancia relativa según la norma técnica de la IGAE

Ejemplo práctico

Cálculo de la materialidad global (importancia relativa)			
	20XX	% Materialidad	Materialidad global
Total de activo	888.388.291,00	0,45%	3.997.747,31
Total de gastos	560.033.485,00	0,55%	3.080.184,17
	Total de materialidad		7.077.931,48
	0,75% del activo	6.662.912,18	< 7.077.931,48
	3% de los gastos	16.801.004,55	

Como la materialidad global es superior al 0,75 % del activo, tal y como dice la norma técnica, la materialidad global será el importe inferior de los resultados de los cálculos anteriores.

Por lo tanto, la materialidad global (importancia relativa) sería de: M **3.080.184,17**

Por lo tanto, cualquier ajuste por error o acumulación de errores de importe superior a la cifra de M supondría el incumplimiento del principio de imagen fiel a 31 de diciembre de 20XX.

Esta materialidad global se verá corregida teniendo en cuenta factores cualitativos de carácter general y aplicando criterio profesional y experiencia, como:

- riesgos inherentes derivados de la naturaleza de la actividad del ente
- evaluación global del control interno

Cálculo del error tolerable

Es el límite máximo de aceptación de incumplimientos contables para cada área de trabajo o conjunto de cuentas. Evidentemente, el error tolerable será una fracción de la materialidad global, y se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Error tolerable (ET)} = \text{Materialidad corregida} \times \sqrt{\frac{\text{Saldo contable del área}}{\text{Saldo contable de todas las áreas}}}$$

En el caso que nos ocupa, el ET por áreas queda como sigue.

Siendo la suma de los saldos contables = 3.035.313.060,27
(todas las áreas)

En este caso, a efectos prácticos y como ejemplo, se ha utilizado la estructura del balance y de la cuenta del resultado de la Instrucción de 2004, y no la que correspondería a la nueva Instrucción.

Balance de situación

Activo	Año 20XX	Cálculo ET
2. Inmovilizado	408.222.518,32	1.129.596,71
20. Inversiones destinadas al uso general	23.420.174,49	270.563,99
21. Inmovilizaciones inmateriales	49.735.094,74	394.281,51
22. Inmovilizaciones materiales	546.708.365,91	1.307.232,39
23. Inversiones gestionadas para otros entes públicos	9.607.264,74	173.290,53
25. Inversiones financieras permanentes	82.375.063,90	507.426,12
26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo	8.566,77	5.174,68
28. Amortización acumulada del inmovilizado	-305.669.018,90	977.463,73
29. Provisiones del inmovilizado	-1.247.004,98	62.432,26
44. Deudores por aplazamiento	3.284.011,65	101.315,82
3. Existencias	91.365,53	16.899,20
30. Existencias	91.365,53	16.899,20
4. Acreedores y deudores	176.966.043,19	743.737,89
43. Deudores presupuestarios	137.940.189,37	656.629,44
44. Deudores no presupuestarios	748.395,90	48.366,05
47. Administraciones Públicas	45.218.568,00	375.952,82
49. Provisiones	-6.941.110,08	147.295,47
5. Cuentas financieras	303.108.364,51	973.360,91

Activo	Año 20XX	Cálculo ET
54. Inversiones financieras temporales	19.010.740,81	243.766,75
55. Otras cuentas no bancarias	1.035,93	1.035,93
56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo	402.318,17	35.461,72
57. Tesorería	283.694.269,60	941.673,22
	<u>888.388.291,55</u>	

Pasivo	Año 20XX	Cálculo ET
1. Financiación básica	778.711.267,75	1.560.138,55
10. Patrimonio	437.477.785,28	1.169.372,67
100. Patrimonio	652.766.106,84	1.428.412,81
101. Patrimonio en adscripción	45.527.701,95	377.235,72
107. Patrimonio adscrito	-20.983.013,66	256.099,58
108. Patrimonio cedido	- 21.565.577,18	259.630,36
109. Patrimonio entregado al uso general	-218.267.432,67	825.979,77
12. Resultados pendientes de aplicación	78.926.315,98	496.690,50
120. Resultados de ejercicios anteriores	-59.543.190,13	431.410,78
129. Resultado del ejercicio	138.469.506,11	657.888,07
17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros	262.289.872,49	905.452,56
18. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo	17.294,00	7.352,29
4. Acreedores y deudores	59.029.976,26	429.547,55
40. Acreedores presupuestarios	8.992.242,20	167.652,08
41. Acreedores no presupuestarios	1.670.342,11	72.256,62
47. Administraciones Públicas	48.367.391,95	388.822,40
5. Cuentas financieras	50.647.047,54	397.879,91
52. Deudas con entidades de crédito	49.797.238,94	394.527,76
55. Otras cuentas no bancarias	1.321,97	1.321,97
56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo	848.486,63	51.498,84
	<u>888.388.291,55</u>	

Cuenta de resultados

	Año 20XX	Cálculo ET
6. Gastos		
61. Variación de existencias	1.928.991,32	77.649,75
62. Servicios exteriores	69.212.378,72	465.121,94
621. Arrendamientos	1.429.070,76	66.834,67
622. Reparaciones y conservación	21.010.723,34	256.268,63
623. Estudios y trabajos	3.636.033,57	106.607,78
624. Transportes	290.296,74	30.122,85
625. Primas de seguros	355.864,94	33.351,67
627. Relaciones públicas	1.496.480,95	68.392,82
628. Suministros	5.815.852,47	134.828,48
629. Gastos diversos	35.178.055,95	331.597,20
63. Tributos	1.397.197,26	66.085,14
64. Gastos de personal y prestaciones sociales	191.539.611,26	773.756,37
65. Transferencias y subvenciones	250.599.413,19	885.044,21
66. Gastos financieros	5.867.163,43	135.421,94
67. Pérdidas del inmovilizado. Otras pérdidas de gestión	5.653.376,86	132.931,81
68. Dotaciones para amortizaciones	23.738.474,79	272.396,39
69. Dotaciones a las provisiones	10.096.878,70	177.651,35
	<u>560.033.485,53</u>	

	Año 20XX	Cálculo ET
7. Ingresos		
70. Ventas	161.999,80	22.502,57
71. Variación de existencias	2.000.129,17	79.068,58
72. Impuestos directos	107.924.400,07	580.810,90
73. Impuestos indirectos	69.931.015,46	467.530,40
74. Tasas, precios públicos y contribuciones especiales	7.622.525,79	154.356,31
75. Transferencias y subvenciones	489.854.542,27	1.237.395,43
76. Ingresos financieros	1.262.315,45	62.814,35
77. Beneficios del inmovilizado. Otros ingresos de gestión corriente	10.310.037,12	179.516,78
79. Excesos y aplicaciones de provisiones	9.436.026,51	171.739,23
	<u>698.502.991,64</u>	

Conclusiones

1) Así pues, en el caso que nos ocupa, y por ejemplo en los ingresos por transferencias, 489.854.542,27 euros, cuando incorporemos la información requerida en la memoria de las cuentas anuales deberemos proceder de la siguiente manera:

- Tendremos que incluir la información en relación con los ingresos por transferencias, detallando de forma individualizada todas y cada una de las transferencias registradas del año hasta que nos quede un total pendiente de detallar de 1.237.395,43 euros, que se pueden clasificar dentro del detalle como “Otras transferencias”.

2) Habrá otros apartados de la memoria de las cuentas anuales en los que no se pida información detallada. En estos casos, no significa que no haya que incluir ninguna información.

Evidentemente, si la cifra de las cuentas del apartado correspondiente es significativa, se deberán incluir el detalle y la información necesaria para hacer comprensivas las cifras. Así pues, en el ejemplo tratado, si se supera la cifra de materialidad, es decir, 3.080.184,17 euros, se deberá detallar la información necesaria en los términos comentados en el punto anterior 1).

La reforma contable 2015

Novedades y claves para su aplicación en la Administración local

