

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

BOE 115/1998, de 14 de mayo de 1998 Ref Boletín: 98/11315

## ÍNDICE

Artículo 1. Aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.....	3
Artículo 2. Aprobación de las normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos.....	4
Artículo 3. Aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.....	4
Artículo 4. Aplicación de las normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos.....	4
<b>DISPOSICIONES ADICIONALES.....</b>	<b>4</b>
Disposición Adicional Primera. Cuentas anuales consolidadas.....	4
Disposición Adicional Segunda. Inventario.....	4
Disposición Adicional Tercera. Asociaciones deportivas.....	4
<b>DISPOSICION TRANSITORIA.....</b>	<b>5</b>
Disposición Transitoria Unica. Régimen transitorio.....	5
<b>DISPOSICION DEROGATORIA.....</b>	<b>5</b>
Disposición Derogatoria Unica. Derogación normativa.....	5
<b>DISPOSICIONES FINALES.....</b>	<b>5</b>
Disposición Final Primera. Habilitación normativa.....	5
Disposición Final Segunda. Entrada en vigor.....	5
Anexo I.....	5
<b>NORMAS DE ADAPTACION DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.....</b>	<b>6</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>6</b>
<b>PRIMERA PARTE. Principios contables.....</b>	<b>11</b>
<b>SEGUNDA PARTE. Cuadro de cuentas.....</b>	<b>11</b>
<b>Grupo 1. Financiación básica.....</b>	<b>12</b>
<b>Grupo 2. Inmovilizado.....</b>	<b>13</b>
<b>Grupo 3. Existencias.....</b>	<b>15</b>
<b>Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones de la actividad.....</b>	<b>16</b>
<b>Grupo 5. Cuentas financieras.....</b>	<b>18</b>
<b>Grupo 6. Compras y gastos.....</b>	<b>20</b>
<b>Grupo 7. Ventas e ingresos.....</b>	<b>23</b>
<b>TERCERA PARTE. Definiciones y relaciones contables.....</b>	<b>25</b>
<b>Grupo 1. Financiación básica.....</b>	<b>25</b>
<b>Grupo 2. Inmovilizado.....</b>	<b>31</b>
<b>Grupo 3. Existencias.....</b>	<b>40</b>
<b>Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones de la actividad.....</b>	<b>41</b>
<b>Grupo 5. Cuentas financieras.....</b>	<b>50</b>
<b>Grupo 6. Compras y gastos.....</b>	<b>59</b>
<b>Grupo 7. Ventas e ingresos.....</b>	<b>65</b>
<b>CUARTA PARTE. Cuentas anuales.....</b>	<b>70</b>
<b>I. Normas de elaboración de las cuentas anuales.....</b>	<b>70</b>
1ª. Documentos que integran las cuentas anuales.....	70
2ª. Formulación de cuentas anuales.....	70
3ª. Estructura de las cuentas anuales.....	70
4ª. Cuentas anuales abreviadas.....	71
5ª. Balance.....	71
6ª. Cuenta de Resultados.....	72
7ª. Memoria.....	72
8ª. Cuadro de financiación.....	72
9ª. Liquidación del presupuesto.....	74
10ª. Cifra anual de negocios.....	74
11ª. Número medio de trabajadores.....	74
12ª. Operaciones con entidades vinculadas.....	74
13ª. Estados financieros intermedios.....	74
<b>QUINTA PARTE. Normas de valoración.....</b>	<b>84</b>
1ª. Desarrollo de principios contables.....	84
2ª. Inmovilizado material.....	84
3ª. Normas particulares sobre inmovilizado material.....	85
4ª. Inmovilizado inmaterial.....	85
5ª. Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial.....	85

6ª. Patrimonio Histórico.....	86
7ª. Gastos de establecimiento.....	86
8ª. Gastos a distribuir en varios ejercicios.....	87
9ª. Valores negociables.....	87
10ª. Créditos no derivados de la actividad.....	87
11ª. Obligaciones propias.....	88
12ª. Deudas no derivadas de la actividad.....	88
13ª. Deudores y acreedores derivados de la actividad.....	88
14ª. Existencias.....	88
15ª. Diferencias de cambio en moneda extranjera.....	89
16ª. Impuesto sobre el Valor Añadido.....	90
17ª. Impuesto sobre Sociedades.....	90
18ª. Compras y otros gastos.....	91
19ª. Ventas y otros ingresos.....	91
20ª. Dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares.....	91
21ª. Subvenciones, donaciones y legados.....	91
22ª. Cambios en criterios contables y estimaciones.....	92
23ª. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.....	92
Anexo II. NORMAS DE INFORMACION PRESUPUESTARIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS.....	92
Norma 1ª. Elaboración del presupuesto.....	94
Norma 2ª. Estructura del presupuesto.....	94
Norma 3ª. Normas de elaboración del presupuesto.....	94
Norma 4ª. Normas de elaboración del presupuesto por programas.....	94
Norma 5ª. Estados de liquidación del presupuesto.....	95
Norma 6ª. Modelos de información presupuestaria.....	95

## VOCES ASOCIADAS

ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

### FICHA TÉCNICA

Vigencia

Vigencia desde:15-5-1998

Documentos anteriores afectados por la presente disposición

Legislación

Ley 30/1994 de 24 noviembre 1994. Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General

Conforme dad.8

RD 1643/1990 de 20 diciembre 1990. Plan General de Contabilidad

Conforme esta disposición

O de 23 junio 1986. Contabilidad, Rendición de Cuentas y Delegación Facultades; Fundaciones Benéfico-Asistenciales

Deroga esta disposición

Documentos posteriores que afectan a la presente disposición

Legislación

Corregida los errores de por L1998/44188

RD 2814/1998 de 23 diciembre 1998

La disposición adicional octava de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, establece que el Gobierno aprobará la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. En base a lo anterior, el presente Real Decreto viene a dar cumplimiento a lo dispuesto en la norma citada anteriormente.

Para la realización de esta adaptación se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas un grupo de trabajo para adaptar el actual Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, a las características específicas y la naturaleza de las actividades de tales entidades.

La adaptación al Plan General de Contabilidad, que ahora se aprueba, incorpora a nuestro ordenamiento jurídico una norma contable aplicable con carácter general a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de la misma vendrá impuesta por las oportunas disposiciones que en su caso deban dictarse. Así, el presente Real Decreto establece la obligatoriedad a todas las fundaciones de competencia estatal, según se desprende del art. 23 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y a las asociaciones declaradas de utilidad pública al establecerse la obligación de rendir cuentas en el art. 4 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, reguladora de las asociaciones, en la nueva redacción dada por la disposición adicional decimotercera de la Ley 30/1994, sin perjuicio de que como se ha indicado, otras disposiciones puedan establecer la obligatoriedad a distintas entidades sin fines lucrativos.

Las normas de adaptación elaboradas se estructuran al igual que el Plan General de Contabilidad en cinco partes, que van precedidas por una introducción en la que se explican las principales características de la actividad de las entidades sin fines lucrativos, las modificaciones introducidas para realizar la adaptación y su justificación.

La primera parte, principios contables, no ha sufrido modificaciones respecto al Plan General de Contabilidad.

En la segunda parte, cuadro de cuentas, aunque no se intentan agotar todas las posibilidades que puedan producirse en la realidad, se han habilitado cuentas específicas para las entidades sin fines lucrativos. No obstante, el cuadro de cuentas no es obligatorio en cuanto a la numeración y denominación de las mismas, si bien constituye una guía o referente obligado en relación con los epígrafes de las cuentas anuales.

La tercera parte, definiciones y relaciones contables, da contenido y claridad a las cuentas en virtud de las definiciones que se incorporan, añadiendo los conceptos específicos de la actividad no lucrativa. Esta tercera parte tampoco será de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de valoración o sirva para su interpretación, y sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

La cuarta parte, cuentas anuales, de obligatoria observancia, ha experimentado modificaciones importantes adaptándose los modelos de balance, cuenta de resultados y memoria a las especiales características de las entidades sin fines lucrativos.

Es de destacar la exigencia de una información presupuestaria adicional a incluir en la memoria, por lo que este Real Decreto también aprueba los modelos del presupuesto y sus normas de elaboración con objeto, entre otros, de normalizar la información que sobre la liquidación del mismo deben suministrar las entidades obligadas a confeccionar un presupuesto de sus actividades.

En la quinta parte, normas de valoración, ha sido necesario incluir modificaciones respecto al Plan General de Contabilidad. Esta parte incorpora los criterios obligatorios de valoración y contabilización de las operaciones y hechos económicos, especificándose las particularidades concurrentes en ciertos bienes y derechos de estas entidades.

En el texto de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, que se inserta a continuación, se ha considerado oportuno incluir el texto completo del Plan General de Contabilidad adaptado a este sector, con objeto de que estas entidades tengan un marco operativo contable único que contenga todos los elementos necesarios para el registro contable de las operaciones que puedan realizar, incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil que pudieran realizar conjuntamente con la propia de la entidad.

Como ya se ha indicado, el presente Real Decreto aprueba también la información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos en los mismos términos que la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro.

En la información presupuestaria se establecen los modelos que recogen los ingresos y gastos presupuestarios tanto desde la perspectiva inicial o previsional como desde el punto de vista de realización o liquidación, incluyendo las normas de elaboración a seguir en la confección de los mismos que, sin ánimo de ser exhaustivas, aclaran el contenido de los epígrafes utilizados.

Esta información será obligatoria para las fundaciones de competencia estatal de acuerdo con lo establecido en el art. 23 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y para las asociaciones de utilidad pública según lo indicado en el art. 6 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre.

Por otra parte, la remisión a lo dispuesto en el Código de Comercio que realiza el art. 23, apartado 6, de la Ley 30/1994, permite completar las obligaciones contables de las fundaciones, incluyendo una disposición adicional en la que se recoge la obligación de las fundaciones a formular cuentas anuales consolidadas a que se refiere el art. 42 del Código de Comercio, cuando realicen directamente actividades mercantiles y posean participaciones en sociedades mercantiles.

También se incluye en las disposiciones adicionales una relativa al inventario a que se refiere el art. 23 de la Ley 30/1994, regulándose el contenido de este documento, y otra que establece el régimen contable aplicable a las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, aspecto este último que debe considerarse teniendo en cuenta las normas contables aplicables a este sector específico de actividad.

En relación con la aplicación de las presentes normas se ha recogido una disposición transitoria, en la que se establece que los criterios de valoración que modifican los vigentes o aplicados con generalidad y con anterioridad al presente Real Decreto no obligan a modificar la contabilización o registro de operaciones concretas.

En las disposiciones finales se contempla una regulación similar a la establecida en el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, sobre desarrollo de la adaptación que ahora se aprueba, en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales, así como el régimen aplicable a las fundaciones de competencia estatal de naturaleza o titularidad pública.

La fecha de entrada en vigor del presente Real Decreto será el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado», si bien con objeto de facilitar su aplicación, las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos serán obligatorias para los ejercicios que se inicien con posterioridad a 31 de diciembre de 1998, mientras que las normas de información presupuestaria serán obligatorias para los presupuestos correspondientes a los ejercicios que se inicien con posterioridad a 31 de diciembre de 1998, logrando de esta forma la adecuada sintonía en relación con la información económica a formular por estas entidades para el primer ejercicio en que es de aplicación la norma contable.

Por todo lo expuesto, con objeto de que las entidades sin fines lucrativos puedan disponer de un texto preparado técnicamente para facilitar información contable, a propuesta del Vicepresidente Segundo del Gobierno y Ministro de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 30 de abril de 1998,

DISPONGO:

## **Artículo 1.** Aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos

Se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, cuyo texto se inserta a continuación, como anexo I a este Real Decreto.

## **Artículo 2.** Aprobación de las normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos

Se aprueban las normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos, cuyo texto se inserta como anexo II a este Real Decreto.

## **Artículo 3.** Aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, no tendrán carácter vinculante los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la segunda parte y los movimientos contables incluidos en la tercera parte de estas normas de adaptación.

## **Artículo 4.** Aplicación de las normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos

Las normas de información presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos se aplicarán obligatoriamente por las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública.

## **DISPOSICIONES ADICIONALES**

### **Disposición Adicional Primera.** Cuentas anuales consolidadas

Las fundaciones que realicen directamente actividades mercantiles y que posean participaciones en sociedades mercantiles deberán formular cuentas anuales consolidadas en los términos previstos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas. Estas cuentas, se depositarán en el Registro Mercantil conforme a lo dispuesto en la sección 2.ª del capítulo III del Título III de su Reglamento.

### **Disposición Adicional Segunda.** Inventario

El inventario a que se refiere el art. 23 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, comprenderá los elementos patrimoniales integrantes del balance de la entidad, distinguiendo los distintos bienes, derechos, obligaciones y otras partidas que lo componen.

A tal efecto se confeccionará un documento en el que se indicarán para los distintos elementos patrimoniales que los protectorados determinen en función, entre otros criterios, de su importancia cuantitativa y la vinculación a fines propios de la entidad, los siguientes aspectos:

- a) Descripción del elemento.
- b) Fecha de adquisición.
- c) Valor contable.
- d) Variaciones producidas en la valoración.
- e) Provisiones, amortizaciones y cualquier otra partida compensadora que afecte al elemento patrimonial.
- f) Cualquier otra circunstancia de carácter significativo que afecte al elemento patrimonial, tales como gravámenes, afectación a fines propios o si forman parte de la dotación fundacional.

### **Disposición Adicional Tercera.** Asociaciones deportivas

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos no serán de aplicación a las Federaciones Deportivas Españolas y Federaciones Territoriales de ámbito autonómico integradas en ellas, ni a los clubes y asociaciones deportivas declarados de utilidad pública, que se regirán por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de febrero de 1994, para el caso de las Federaciones Deportivas, y por la Orden del mismo Ministerio de 23 de junio de 1995, en el caso de clubes y asociaciones deportivas, sin perjuicio de que en las cuentas anuales se incluya la información que por el carácter de utilidad pública se requiere en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. En concreto, incluirán en la memoria de las cuentas anuales información relativa a:

- a) Actividad de la entidad.
- b) Bases de presentación de la liquidación del presupuesto.
- c) Información de la liquidación del presupuesto.

- d) Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.
- e) Excedente del ejercicio.
- f) Ingresos y gastos.
- g) Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.
- h) Información sobre autorizaciones otorgadas por la autoridad administrativa correspondiente que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones.
- i) Cualquier otra información que sea significativa.

## **DISPOSICION TRANSITORIA**

### **Disposición Transitoria Unica. Régimen transitorio**

Las valoraciones de los distintos elementos patrimoniales, conforme a los principios y normas vigentes en el último ejercicio cerrado antes de la entrada en vigor del presente Real Decreto, se considerarán equivalentes al precio de adquisición, a los efectos previstos en esta disposición.

No obstante lo anterior, si la entidad opta por adaptar las valoraciones de sus elementos patrimoniales a los principios y normas establecidos en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, la modificación del valor de los activos y pasivos en las cuentas anuales correspondientes, exclusivamente, al primer ejercicio en que sea de aplicación la adaptación se hará teniendo como contrapartida las cuentas de reservas.

## **DISPOSICION DEROGATORIA**

### **Disposición Derogatoria Unica. Derogación normativa**

Queda derogada la Orden de 23 de junio de 1986 del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social sobre contabilidad, rendición de cuentas y delegación de facultades en materia de fundaciones benéfico-asistenciales sometidas a protectorado, así como las demás disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el presente Real Decreto.

## **DISPOSICIONES FINALES**

### **Disposición Final Primera. Habilitación normativa**

1. El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, podrá modificar mediante Orden ministerial el criterio de amortización de los gastos de investigación y desarrollo establecido en la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

2. El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial, podrá adaptar las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

3. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2 anterior.

4. El Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y mediante Orden ministerial, podrá establecer la aplicación en el tiempo, en función de las características de determinadas operaciones económicas, de aspectos concretos de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

5. A las fundaciones de competencia estatal de naturaleza o titularidad pública, les será aplicable el presente Real Decreto en tanto no se establezcan disposiciones específicas.

### **Disposición Final Segunda. Entrada en vigor**

El presente Real Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos serán obligatorias, en los términos establecidos en el art. 3, para los ejercicios que se inicien con posterioridad a 31 de diciembre de 1998.

Las normas de información presupuestaria serán obligatorias, en los términos establecidos en el art. 4, para los presupuestos correspondientes a los ejercicios que se inicien con posterioridad a 31 de diciembre de 1998.

## NORMAS DE ADAPTACION DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD A LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

### Introducción

#### I

1. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las especiales características de las entidades sin fines lucrativos han sido elaboradas por un grupo de trabajo formado por expertos que han desarrollado sus trabajos en el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En el curso de las reuniones celebradas se han estudiado las diferentes cuestiones que afectan a la materia, profundizando en los problemas más típicos de estas entidades y proponiendo, en cada caso, las soluciones que se juzgan más razonables, con el objetivo de conseguir un texto técnicamente adecuado para contabilizar las operaciones que realizan las entidades sin fines lucrativos.

Las presentes normas de adaptación contemplan las diferentes actividades que realizan las entidades sin fines lucrativos, facilitando al final del ejercicio, mediante el adecuado proceso de cálculo, la información externa que contienen las cuentas anuales.

Obvio es decir que estas normas de adaptación, como todas las que se formulan por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, están abiertas para recoger las modificaciones que procedan. Todo dependerá de la evolución que experimenten las actividades sin fines lucrativos, del progreso contable y muy especialmente de las sugerencias de profesionales y expertos apoyadas en sus observaciones al aplicar el modelo.

Estas normas tienen como base de elaboración los principios, la estructura y la sistemática del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que constituye el desarrollo en materia contable de la legislación mercantil.

2. Las presentes normas de adaptación van destinadas a las entidades sin fines lucrativos, siendo de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras entidades puedan ser obligadas por una norma específica.

3. La adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos ha venido impuesta por las características diferenciales que ofrecen estas entidades respecto a otros sectores de actividad, fundamentalmente porque, con carácter general, no realizan operaciones mercantiles, por lo que su actividad propia no tiene como finalidad la obtención de lucro sino perseguir fines de interés general; entre otros se pueden citar los de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado o cualesquiera otros de naturaleza análoga.

A estos efectos se pueden señalar como notas específicas de información económica que deben ofrecer estas entidades, los siguientes aspectos:

- Patrimonio de la entidad y su afectación a los fines de interés general objeto de la actividad propia.
- Excedente del ejercicio y su función como autofinanciación, poniendo de manifiesto el ahorro o desahorro producido en el ejercicio.
- Indicación sobre el cumplimiento de fines de interés general.
- Cuantificación de los costes de las actividades realizadas en cumplimiento de fines de interés general.
- Presupuesto y su liquidación.

4. El grupo de trabajo que ha estudiado la adaptación del Plan General de Contabilidad fue consciente desde el primer momento de que las entidades sin fines lucrativos requerían un detallado estudio de aquellos hechos propios de las mismas que el Plan General de Contabilidad no podía contemplar, si bien su análisis particular debe ser objeto de concreción en la presente adaptación.

Aunque se han valorado todos los criterios expuestos por los distintos componentes del grupo de trabajo, en las decisiones adoptadas han primado aquéllos que, de acuerdo con las líneas marcadas por el Plan General de Contabilidad y atendiendo a la naturaleza de los hechos, permiten lograr un adecuado reflejo contable de su significación económica y financiera.

#### II

5. Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos tienen la misma estructura que aquél. Contienen cinco partes:

- Principios contables.
- Cuadro de cuentas.
- Definiciones y relaciones contables.
- Cuentas anuales.
- Normas de valoración.

Debido a que las entidades sin fines lucrativos pueden realizar, junto con sus actividades propias, operaciones mercantiles, se ha optado por elaborar unas normas de adaptación que constituyen un texto íntegro, de forma que en algunos aspectos se ha reiterado el contenido del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de la aplicabilidad a estas entidades de las normas de desarrollo de este último en todo lo no modificado expresamente.

6. La primera parte, principios contables, no contiene modificaciones respecto del texto del Plan General de Contabilidad ya que desarrolla, sistematiza y completa lo dispuesto en el art. 38 del Código de Comercio, aplicable con carácter general cualquiera que sea la actividad que se lleve a cabo, y que el grupo de trabajo consideró que debiera ser también el marco de desarrollo contable de las entidades sin fines lucrativos, tal y como se admite por la doctrina, sin perjuicio de determinadas matizaciones que puedan realizarse en el desarrollo de los mismos a través de las normas de valoración. Fue objeto específico de discusión en el seno del grupo de trabajo, si a estas entidades les sería aplicable el principio de devengo frente a la opción de anotar las operaciones en función del cobro o pago que generan las mismas. Después de estudiar las razones que justificaban la aplicación de uno u otro principio, el grupo de trabajo se decantó por la aplicación del principio de devengo al entender que no hay motivos suficientes para separarse del criterio establecido con carácter general.

En relación con el principio de correlación de ingresos y gastos, si bien se mantiene la redacción recogida en el Plan General de Contabilidad, hay que señalar que una característica propia de las entidades sin fines de lucro, es que la consecución de sus fines exige poner de manifiesto la relación entre los gastos realizados por una entidad y los ingresos necesarios para su financiación.

7. La segunda parte, cuadro de cuentas, contiene las cuentas del Plan General de Contabilidad que normalmente emplearán las entidades sin fines lucrativos.

Se han respetado en lo posible los títulos y estructura de los subgrupos del Plan General de Contabilidad, pero la elaboración de la adaptación sectorial ha exigido, en algunos casos, la modificación de denominaciones de cuentas y el desglose de varias de ellas en cuentas de cuatro cifras. Además se han habilitado cuentas específicas para estas entidades, así como otras que, sin ser específicas, se ha considerado conveniente su incorporación porque aclaran ciertas operaciones no recogidas expresamente en el Plan General de Contabilidad.

Por otra parte, con el fin de que las presentes normas sean de la máxima utilidad para todas las entidades, y teniendo en cuenta que la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, prevé la posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos realicen conjuntamente con las propias, actividades mercantiles o industriales, en cuyo caso deben llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y disposiciones complementarias, se ha optado por respetar todos los subgrupos y cuentas necesarias para contabilizar las operaciones que resultan de dichas actividades.

8. En la tercera parte, definiciones y relaciones contables, para la incorporación de las peculiaridades de las entidades sin fines lucrativos, ha sido necesario efectuar ciertos cambios en la definición y movimiento de algunas cuentas entre los que cabe destacar:

En el grupo 1 se incluyen, entre otros, los siguientes aspectos:

- Se ha introducido la cuenta 100 «Dotación fundacional», para recoger aportaciones y los resultados, excedentes, que son «capitalizados» específicamente en las fundaciones, empleándose la cuenta 101 «Fondo social», para contabilizar los mismos conceptos, en las asociaciones y demás entidades sin fines lucrativos.

- En el subgrupo 11 «Reservas», solamente se incluyen aquellas cuentas que, con carácter general, emplearán las entidades sin fines lucrativos. No obstante dicho subgrupo queda abierto para que la entidad que lo considere necesario emplee las cuentas que, en cada caso, estime conveniente.

- La cuenta 129 «Excedente del ejercicio» se utilizará para recoger el excedente positivo o negativo del último ejercicio cerrado en la entidad, así como los beneficios o pérdidas cuando dichas entidades realicen actividades mercantiles.

- Las cuentas 130 «Subvenciones oficiales de capital» y 131 «Donaciones y legados de capital» recogen los recibidos, para el establecimiento o estructura fija de la entidad, tanto si están afectos a la actividad propia como, en su caso, a la actividad mercantil. En el subgrupo 13 también se ha incluido la cuenta 132 «Otras subvenciones, donaciones y legados», que recoge las subvenciones, donaciones y legados, distintos de los de capital, que se imputan a resultados en ejercicios posteriores al de su concesión, de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración correspondiente.

- En el subgrupo 14 se ha creado la cuenta 145 «Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico», que recoge los importes estimados necesarios para atender a las reparaciones y conservación de carácter «extraordinario» de los bienes integrantes del subgrupo 23 «Bienes del Patrimonio Histórico». Estos bienes no serán objeto de amortización, pues no parece que su depreciación deba seguir este sistema de registro contable, sino más bien la constitución de un fondo de reparaciones cuya dotación deberá realizarse de forma sistemática a lo largo del tiempo, imputando a cada ejercicio su devengo anual y que garantice la conservación del bien histórico a que se refiere, de forma que cada vez que se deba realizar una reparación de esta clase, circunstancia que se produce al menos cada cierto número de años, la entidad posea los recursos necesarios. A título indicativo se pueden citar, entre otras, las obras que pudieran realizarse en un edificio histórico con objeto de garantizar el estado del mismo en condiciones adecuadas.

- En el subgrupo 19 solamente se incluyen aquellas cuentas necesarias en este tipo de entidades, diferenciando las aportaciones pendientes de desembolso de los fundadores cuando se trate de fundaciones, de las aportaciones pendientes de desembolso de los asociados cuando se trate de asociaciones, incluyendo, en general, las aportaciones pendientes en otras entidades sin finalidad de lucro.

- En el grupo 2, el contenido del subgrupo 23 del Plan General de Contabilidad queda recogido en la cuenta 229, en la que se registrarán las inmovilizaciones materiales en curso y los anticipos, de forma que en la adaptación el subgrupo 23 queda destinado para el registro contable de los bienes del Patrimonio Histórico que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio, así como cualquier otro de naturaleza similar. Dichos bienes frecuentemente forman parte del patrimonio de algunas fundaciones, especialmente de las que tienen carácter cultural y que en muchos

casos justifican la actividad propia de la entidad. Este subgrupo se ha clasificado en base a lo establecido en la citada Ley, sin perjuicio de que cada entidad lo desarrolle de la forma que crea más conveniente.

- Se incluye una cuenta dentro del subgrupo 29 con la denominación «Provisión por depreciación de bienes del Patrimonio Histórico», que recoge el importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles producidas en los bienes del Patrimonio Histórico, de carácter independiente a la provisión por reparaciones a que se ha hecho referencia anteriormente.

- El grupo 3 «Existencias» no presenta variaciones dignas de mención especial con respecto al contenido del Plan General de Contabilidad, ya que, si una entidad realiza la actividad empleando un determinado tipo de existencias deberá adecuar la denominación de las cuentas contenidas en este grupo con objeto de lograr la información precisa.

- En el grupo 4, se ha variado el contenido de los subgrupos 41 y 44 incluyendo los acreedores y deudores de la actividad propia de la entidad. En la cuenta 412 «Beneficiarios, acreedores», se recogen aquellas deudas contraídas por la entidad y producidas por los gastos propios incluidos en el subgrupo 65. En las cuentas 446 «Usuarios, deudores» y 447 «Patrocinadores, afiliados y otros deudores» se incluyen los créditos con usuarios, afiliados, patrocinadores etc., generados en la actividad propia de la entidad.

- El subgrupo 49 «Provisiones por operaciones de la actividad» se ha utilizado para recoger, en cuentas distintas, las provisiones por insolvencias de deudas que tengan su origen en la actividad propia de la entidad y, en su caso, en la actividad mercantil.

- El grupo 5 no presenta variaciones importantes con el contenido del Plan General de Contabilidad.

- En el grupo 6, los subgrupos 60 y 61 se han ordenado, lógicamente, con los mismos criterios previstos en la estructuración del grupo 3, con el objeto de que sean utilizados por aquellas entidades que realicen actividades con existencias de cualquier tipo.

- En el subgrupo 63 se ha mantenido, en general, la estructura y el contenido del Plan General de Contabilidad. Estas entidades presentan una serie de peculiaridades que se concretan, en su caso, con una exención en el Impuesto sobre Sociedades, aspecto que se trata contablemente con el conjunto de cuentas establecidas con carácter general.

- El subgrupo 65, debido a las peculiaridades de los gastos de estas entidades, se ha reservado para determinados gastos propios de las mismas en contraposición con el carácter residual de este subgrupo en el Plan General de Contabilidad, donde se incluyen los «gastos» no comprendidos en otros subgrupos. Para ello, se ha desarrollado, a título indicativo, en cuentas de tres cifras, con objeto de recoger aquellos conceptos de gasto que el grupo de trabajo consideró como los más frecuentes en estas entidades, si bien cada entidad, en razón de la actividad que desarrolle, podrá abrir cuentas de cuatro o más cifras que contengan los gastos específicos de su actividad propia. En concreto se incluyen las cuentas necesarias para registrar las ayudas monetarias prestadas por estas entidades, al guardar estos conceptos una gran correlación con los fines propios de las mismas; cuando la ayuda consista en entregas de bienes o prestaciones de servicios distintas de las ayudas monetarias se registrarán en las correspondientes cuentas de gastos por naturaleza del bien o servicio prestado.

- En el grupo 7, los subgrupos 70 y 71 se han ordenado con los mismos criterios previstos en la estructuración del grupo 3, con el fin de que sean utilizados por aquellas entidades que vendan existencias de algún tipo mediante precio.

- El subgrupo 72 se ha habilitado para recoger los ingresos propios de la entidad que normalmente representará la principal fuente de financiación. Se desarrolla en cuentas de tres cifras con el objeto de diferenciar el origen de los ingresos que obtienen las distintas entidades por su actividad propia, es decir, los derivados de su actividad sin fin de lucro, tales como las diferentes cuotas que se pueden exigir como contraprestación de las entregas de bienes, así como de los servicios prestados por la entidad y cualquier otro ingreso que sin contraprestación efectiva pudiera obtener la misma. Merece mención especial las cuentas 725 «Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio» y 726 «Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio», que recogen los importes de las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad que, de acuerdo con lo establecido en la norma de valoración, se imputan al resultado del ejercicio. En este sentido, cabe destacar que dichas imputaciones formarán parte de los ingresos ordinarios de la entidad, al considerarse que pueden darse con cierta regularidad entre los ingresos que perciben las entidades sin fines de lucro.

- El subgrupo 74 «Subvenciones a la explotación» no difiere del contenido del Plan General de Contabilidad y se utilizará exclusivamente cuando las subvenciones estén afectas a la actividad mercantil.

9. La cuarta parte, cuentas anuales, ha sido objeto de modificaciones importantes. En las normas de elaboración de las cuentas anuales, se han incluido algunos apartados para recoger la forma en que las entidades sin fines lucrativos deberán elaborar los modelos de cuentas anuales.

Con el fin de normalizar la información que deben presentar dichas entidades, se ha optado por elaborar dos modelos de cuentas anuales: un modelo normal y un modelo abreviado, en sintonía con los contenidos con carácter general en el Plan General de Contabilidad.

Para ello, partiendo de la regulación efectuada en el art. 23 de la Ley 30/1994 sobre la obligación de auditar las fundaciones, en el que se indican unas circunstancias cuyo cumplimiento durante dos ejercicios consecutivos determina la citada obligación, el grupo de trabajo consideró que, en general, las entidades sin fines de lucro que superen dichas circunstancias deberán proporcionar una información más detallada en las cuentas anuales, es decir, se les obliga a presentar cuentas anuales en el modelo normal, mientras que aquellas otras que no las cumplan, podrán formular cuentas abreviadas.

Dichas circunstancias son las siguientes:

a) Que el total de su patrimonio supere los cuatrocientos millones de pesetas.

b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos sea superior a cuatrocientos millones de pesetas.



c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a cincuenta.

Al respecto hay que señalar que se ha considerado por una parte, que cuando una entidad sin fines lucrativos, en la fecha de cierre de un ejercicio, cese de cumplir dos de las circunstancias establecidas para poder formular cuentas anuales abreviadas, o bien pase a cumplirlas, esta situación producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos. Por otro lado, en relación con el primer ejercicio desde la constitución o fusión, estas entidades podrán formular cuentas anuales abreviadas si al cierre de dicho ejercicio cumplen dos de las circunstancias exigidas para poder hacerlo.

En relación con lo anterior hay que precisar el contenido del término patrimonio y el de importe neto del volumen anual de ingresos. Así, el patrimonio es empleado en la citada Ley como el conjunto de bienes y derechos de una fundación, aspecto que si bien no coincide con el concepto contable del término, permite considerar que a estos únicos efectos, la presente norma lo identifique con el activo del balance de las entidades sin fines de lucro.

En lo que se refiere al importe neto del volumen anual de ingresos, nada se indica en la Ley sobre su significado por lo que a los únicos efectos de la formulación de cuentas anuales, se identifica con los ingresos recogidos en la cuenta de resultados de la entidad como consecuencia de las actividades ordinarias, es decir, los derivados de la actividad propia y, en su caso, de la mercantil, netos de las posibles minoraciones que se producen en algunos casos, tales como devoluciones o cualquier tipo de descuento que pudiera afectar a las operaciones.

Estos aspectos han quedado recogidos de igual forma en el art. 13 del Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, aprobado por Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero.

En todo caso si una entidad sin fines lucrativos realiza conjuntamente actividades mercantiles, habrá que tener en cuenta lo dispuesto en la legislación mercantil, que establece para las sociedades que limiten la responsabilidad de sus socios y cumplan una serie de circunstancias, el deber de formular cuentas anuales en el modelo normal incluido en el Plan General de Contabilidad. Por ello, el grupo de trabajo entendió que sin perjuicio de lo indicado anteriormente, en la medida que una entidad sin fines lucrativos realice actividades ordinarias de carácter mercantil, deberá formular cuentas en el modelo normal si supera los límites establecidos en la legislación mercantil para formular cuentas abreviadas, circunstancia que permitirá, en su caso, que independientemente de la forma jurídica que adopte la entidad, se suministre el mismo detalle de información cuando se realice alguna actividad mercantil. De acuerdo con lo anterior se mantiene como norma de elaboración de las cuentas anuales la relativa al importe neto de la cifra de negocios, al constituir uno de los parámetros establecidos en la legislación mercantil para fijar la obligación anterior, además de servir como base de determinadas informaciones incluidas en la memoria.

En cualquier caso, los modelos contenidos en la presente adaptación incluyen las operaciones que pueden realizar estas entidades, si bien deberán omitirse las partidas del balance y de la cuenta de resultados, así como la información de la memoria, que se correspondan con actividades mercantiles cuando la entidad no realice tales actividades.

10. Una de las características significativas a resaltar en la información económica de estas entidades es el distinto significado del resultado en relación con el obtenido por una empresa. Este término ha sido denominado en la presente adaptación como «excedente» y representa, al no ser objeto de distribución, el ahorro o desahorro generado por la entidad en un ejercicio económico. Si el excedente es positivo se pone de manifiesto la mayor capacidad de la entidad para cumplir fines en el futuro; si por el contrario esta magnitud es negativa indica, en general, que se están cumpliendo fines con el ahorro procedente de ejercicios anteriores.

11. En relación con la memoria de las cuentas anuales, se ha tenido en consideración el contenido que de la misma exige para las fundaciones el art. 23 de la Ley 30/1994, y que ha sido también recogido en el art. 5 del Real Decreto 1786/1996, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. Este contenido ha sido desarrollado en el art. 12 del Real Decreto 316/1996, que aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal, donde se diferencia por una parte la información relativa a la gestión económica y por otra la correspondiente a las actividades fundacionales.

A estos efectos, la memoria contenida en la adaptación contempla la información relativa a ambos aspectos, recogiéndose en la misma tanto los relativos a la gestión económica como los aspectos significativos sobre las actividades asociativas o fundacionales, sin perjuicio de que dada la importancia de estas últimas, las entidades puedan desarrollar en documento anexo una información más detallada de las mismas; en concreto se incluye información sobre las actividades realizadas en cumplimiento de los fines de la entidad, información sobre los usuarios y beneficiarios, personas empleadas, ingresos, gastos, patrimonio, y cambios en los órganos de gobierno y representación. En todo caso conviene destacar que los modelos de memoria incluidos en la presente adaptación contienen la información mínima que se considera necesaria para completar, ampliar y comentar la contenida en el balance y la cuenta de resultados, sin perjuicio de que deba incluirse cualquier otra información que sin estar contemplada en el modelo de la memoria sea necesaria para que las cuentas anuales en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Un tema importante dentro de la información contenida en la memoria es el relativo a la identificación de la parte del inmovilizado, existencias, ingresos y gastos de explotación, afecta a la actividad propia de la entidad y la que está afecta a la actividad mercantil y por lo tanto el resultado de explotación obtenido por cada actividad. Esta información, que es necesaria para conocer el funcionamiento de la entidad, se considera igualmente oportuna para que, en su caso, el protectorado o autoridad administrativa correspondiente, así como cualquier otro usuario de las cuentas anuales, pueda conocer la actividad sin fin de lucro que realiza la entidad, permitiendo igualmente que se puedan cuantificar determinadas partidas a las que hace referencia la legislación. A estos efectos se prevé en el cuadro de cuentas, que se realicen los desgloses que se consideren oportunos con objeto de que la entidad pueda suministrar la información anterior, para lo que deberán emplearse criterios de imputación razonables, objetivos y comprobables.

Otras informaciones específicas de estas entidades que se incluyen en la memoria son las correspondientes a los bienes del Patrimonio Histórico, así como determinados aspectos relativos a la actividad propia de la entidad y al órgano de gobierno de la misma. En relación con lo anterior hay que señalar que si bien para las fundaciones y las asociaciones de utilidad pública la legislación limita la remuneración de los miembros del órgano de gobierno, se mantiene en el presente texto la información requerida en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad sobre las remuneraciones que pudieran producirse tanto en este tipo de entidades sin fines lucrativos como en otras a las que también va destinada la presente adaptación.

12. Adicionalmente la memoria de las cuentas anuales recoge también la información sobre la liquidación del presupuesto a incluir por todas aquellas entidades sin fines de lucro obligadas a confeccionar un presupuesto de sus actividades, al considerarse como una de las informaciones más significativas que elaboran estas entidades.

El grupo de trabajo que elaboró la presente adaptación fue el encargado de estudiar la información presupuestaria a elaborar por estas entidades, si bien, debido a que el presupuesto no forma parte de las cuentas anuales, salvo la información de su liquidación que se incluye en la memoria, se reguló en una norma específica con objeto de separar claramente estos documentos.

13. La quinta parte, normas de valoración, contiene los criterios de contabilización y las reglas aplicables a las operaciones o hechos económicos realizados por las entidades sin fines lucrativos. Aunque las normas de adaptación se han ajustado en todo lo posible a las del Plan General de Contabilidad, ha sido necesario incluir modificaciones.

De acuerdo con lo anterior, conviene precisar que en todo lo no modificado expresamente serán de aplicación las normas y criterios de valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad, sus adaptaciones sectoriales en la medida que estas entidades realicen actividades correspondientes a un sector determinado, así como las Resoluciones dictadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas al amparo de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Se ha establecido una norma de valoración específica que incluye los criterios necesarios para valorar los bienes del Patrimonio Histórico, señalando que se registrarán, en todo caso, por su precio de adquisición, por lo que si se recibe un bien de esta naturaleza con carácter gratuito, su valor será el que se derive de los gastos incurridos hasta su incorporación al patrimonio de la entidad. Sin perjuicio de lo anterior, deberá identificarse claramente la parte que corresponde al citado bien, y el importe correspondiente a instalaciones de otro tipo, que serán objeto de registro en el inmovilizado material y de acuerdo a los criterios establecidos para el mismo. Este criterio que se regula en la presente adaptación, será aplicable con carácter general a cualquier tipo de entidad, de forma que si una empresa adquiere este tipo de bienes se aplicará el criterio anterior.

En las normas de valoración relativas a gastos e ingresos, se introducen los criterios necesarios para valorar adecuadamente los que se producen en estas entidades, diferenciando aquellos específicos de la actividad propia de los realizados en la actividad mercantil. Así pues, en aplicación del principio de devengo, las ayudas concedidas por estas entidades deberán contabilizarse en el momento en que se apruebe su concesión y los ingresos propios (cuotas de usuarios, afiliados, promociones, ingresos de patrocinadores y colaboraciones, subvenciones) se registrarán cuando corresponda imputarlos a resultados de acuerdo con lo dispuesto en las normas de valoración.

En relación con la norma de valoración relativa al impuesto sobre sociedades, hay que indicar que la normativa tributaria establece en determinados casos una exención en relación con algunas actividades realizadas por las entidades sin fines lucrativos, aspecto que a efectos de cuantificar el gasto devengado por dicho impuesto se trata como una diferencia permanente más, cuya cuantificación vendrá determinada por la parte del resultado contable que no se incluya como base imponible de acuerdo con la normativa del citado tributo.

14. Un tema muy debatido por el grupo de trabajo que ha desarrollado las presentes normas de adaptación, ha sido el tratamiento contable que se debe otorgar a las subvenciones, donaciones y legados que con frecuencia reciben las entidades sin fines lucrativos.

En la norma de valoración correspondiente a subvenciones, donaciones y legados, se han incluido las diferentes formas en que se materializan estas operaciones, recogiendo los criterios necesarios para su adecuada contabilización, distinguiendo el tratamiento contable a emplear para cada operación. Esta norma de valoración recoge como criterio general que estos importes se imputarán a resultados como ingresos propios si están afectos a la actividad propia, mientras que si están afectos a la actividad mercantil se imputarán como resultados extraordinarios, sin perjuicio de que en este último caso, deban tratarse como ingresos de explotación los destinados a cubrir déficit o a asegurar una rentabilidad mínima.

15. Por último, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, recomienda a las entidades sin fines lucrativos la aplicación de cualquier sistema de contabilidad de costes, con lo cual verán enriquecida la información de la contabilidad externa y con ello abiertas las posibilidades de conocer profundamente los costes, así como, en su caso, de aplicar en cada momento la política más adecuada de precios y cuotas en sus transacciones económicas.

### III

16. De acuerdo con las exigencias de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y del Código de Comercio, se ha prestado especial atención al objetivo de que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio de la entidad, de su situación financiera y de sus resultados. Conforme a este modo de pensar, se trata de evitar interferencias de elementos extraños a los que condicionan el rigor como requisito básico de la información contable que produce la aplicación de un modelo muy cuidado como es el Plan General de Contabilidad.

Adaptado el Plan General de Contabilidad a las especiales características de las entidades sin fines lucrativos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas tiene la seguridad de que éstas van a disponer de un instrumento muy útil para su propia gestión. Además, la información normalizada que

se obtiene con la aplicación de este texto va a conducir a que tales entidades formulen sus cuentas anuales con un contenido suficiente para responder cumplidamente a las demandas de los distintos agentes económicos y para perfeccionar las estadísticas nacionales.

## **PRIMERA PARTE. Principios contables**

1. La aplicación de los principios contables incluidos en los apartados siguientes deberá conducir a que las cuentas anuales, formuladas con claridad, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Cuando la aplicación de los principios contables establecidos en esta norma no sea suficiente para que las cuentas anuales expresen la imagen fiel mencionada, deberán suministrarse en la memoria las explicaciones necesarias sobre los principios contables aplicados.

En aquellos casos excepcionales en los que la aplicación de un principio contable o de cualquier otra norma contable sea incompatible con la imagen fiel que deben mostrar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. Todo lo cual se mencionará en la memoria, explicando su motivación e indicando su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

2. La contabilidad de la entidad se desarrollará aplicando obligatoriamente los principios contables que se indican a continuación:

- Principio de prudencia. Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles.

En consecuencia, al realizar dicho cierre se tendrán presentes todos los riesgos y pérdidas previsibles, cualquiera que sea su origen. Cuando tales riesgos y pérdidas fuesen conocidos entre la fecha de cierre del ejercicio y aquella en que se establecen las cuentas anuales, sin perjuicio de su reflejo en el balance y cuenta de resultados, deberá facilitarse cumplida información de todos ellos en la memoria.

Igualmente, se tendrán presentes toda clase de depreciaciones, tanto si el resultado del ejercicio fuese positivo como negativo.

- Principio de entidad en funcionamiento. Se considerará que la gestión de la entidad tiene prácticamente una duración ilimitada. En consecuencia, la aplicación de los principios contables no irá encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el importe resultante en caso de liquidación.

- Principio del registro. Los hechos económicos deben registrarse cuando nazcan los derechos u obligaciones que los mismos originen.

- Principio del precio de adquisición. Como norma general, todos los bienes y derechos se contabilizarán por su precio de adquisición o coste de producción.

El principio del precio de adquisición deberá respetarse siempre, salvo cuando se autoricen, por disposición legal, rectificaciones al mismo; en este caso, deberá facilitarse cumplida información en la memoria.

- Principio del devengo. La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

- Principio de correlación de ingresos y gastos. El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquéllos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la entidad.

- Principio de no compensación. En ningún caso podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo del balance ni las de gastos e ingresos que integran la cuenta de resultados, establecidos en los modelos de las cuentas anuales. Se valorarán separadamente los elementos integrantes de las distintas partidas del activo y del pasivo.

- Principio de uniformidad. Adoptado un criterio en la aplicación de los principios contables dentro de las alternativas que, en su caso, éstos permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse a todos los elementos patrimoniales que tengan las mismas características en tanto no se alteren los supuestos que motivaron la elección de dicho criterio.

De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; pero en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales.

- Principio de importancia relativa. Podrá admitirse la no aplicación estricta de algunos de los principios contables siempre y cuando la importancia relativa en términos cuantitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere las cuentas anuales como expresión de la imagen fiel a la que se refiere el apartado 1.

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

Sin perjuicio de lo indicado en el párrafo precedente, el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios.

## **SEGUNDA PARTE. Cuadro de cuentas**

Las cuentas contenidas en los distintos grupos se desarrollarán, cuando proceda, en cuentas de cuatro o más cifras, con objeto de poder diferenciar la parte afecta a cada una de las actividades propias de la entidad y, en su caso, a actividades mercantiles, con objeto de facilitar la información requerida en la memoria de las cuentas anuales.

## Grupo 1. Financiación básica

- 10. Capital.
- 100. Dotación fundacional.
- 101. Fondo social
- 11. Reservas.
- 111. Reservas de revalorización
- 1111. Reserva de revalorización Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio.
- 1119. Otras reservas de revalorización.
- 113. Reservas especiales.
- 116. Reservas estatutarias.
- 117. Reservas voluntarias.
- 12. Excedentes pendientes de aplicación.
- 120. Remanente.
- 121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
- 129. Excedente del ejercicio.
- 13. Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- 130. Subvenciones oficiales de capital.
- 1300. Subvenciones del Estado.
- 13001. Afectas a la actividad propia.
- 13002. Afectas a la actividad mercantil.
- 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas.
- 13011. Afectas a la actividad propia.
- 13012. Afectas a la actividad mercantil.
- 131. Donaciones y legados de capital.
- 1311. Afectos a la actividad propia.
- 1312. Afectos a la actividad mercantil.
- 132. Otras subvenciones, donaciones y legados.
- 1320. Otras subvenciones oficiales.
- 13201. Afectas a la actividad propia.
- 13202. Afectas a la actividad mercantil.
- 1321. Otras donaciones y legados.
- 13211. Afectos a la actividad propia.
- 13212. Afectos a la actividad mercantil.
- 135. Ingresos por intereses diferidos.
- 136. Diferencias positivas en moneda extranjera.
- 14. Provisiones para riesgos y gastos.
- 140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.
- 141. Provisión para impuestos.
- 142. Provisión para responsabilidades.
- 143. Provisión para grandes reparaciones.
- 144. Fondo de reversión.
- 145. Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico.
- 15. Empréstitos y otras emisiones análogas.
- 150. Obligaciones y bonos.
- 155. Deudas representadas en otros valores negociables.
- 16. Deudas a largo plazo con entidades del grupo y asociadas.
- 160. Deudas a largo plazo con entidades del grupo.
- 1600. Préstamos a largo plazo de entidades del grupo.
- 1609. Otras deudas a largo plazo con entidades del grupo.
- 161. Deudas a largo plazo con entidades asociadas.

- 162. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.
- 163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.
- 164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.
- 165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.
- 17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos.
- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito.
- 1709. Otras deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 171. Deudas a largo plazo.
- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.
- 1720. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones.
- 1721. Deudas a largo plazo transformables en donaciones y legados.
- 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.
- 174. Efectos a pagar a largo plazo.
- 18. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.
- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.
- 185. Depósitos recibidos a largo plazo.
- 19. Situaciones transitorias de financiación.
- 196. Aportaciones, parte no desembolsada en entidades no lucrativas.
- 1960. Fundadores, parte no desembolsada en fundaciones.
- 1961. Asociados, parte no desembolsada en asociaciones.
- 197. Aportaciones no dinerarias pendientes, en entidades no lucrativas.
- 1970. Fundadores, por aportaciones no dinerarias pendientes, en fundaciones.
- 1971. Asociados, por aportaciones no dinerarias pendientes, en asociaciones.

## Grupo 2. Inmovilizado

- 20. Gastos de establecimiento.
- 200. Gastos de constitución.
- 201. Gastos de primer establecimiento.
- 202. Gastos de ampliación de la dotación fundacional o del fondo social.
- 21. Inmovilizaciones inmateriales.
- 210. Gastos de investigación y desarrollo.
- 2100. Gastos de investigación y desarrollo en proyectos no terminados.
- 2101. Gastos de investigación y desarrollo en proyectos terminados.
- 211. Concesiones administrativas.
- 212. Propiedad industrial e intelectual.
- 2120. Propiedad industrial.
- 2121. Propiedad intelectual.
- 213. Fondo de comercio.
- 214. Derechos de traspaso.
- 215. Aplicaciones informáticas.
- 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.
- 22. Inmovilizaciones materiales.
- 220. Terrenos y bienes naturales.
- 221. Construcciones.
- 222. Instalaciones técnicas.
- 223. Maquinaria.
- 224. Otras instalaciones y utillaje.
- 2241. Otras instalaciones.
- 2242. Utillaje.

- 225. Mobiliario.
- 226. Equipos para procesos de información.
- 227. Elementos de transporte.
- 228. Otro inmovilizado material.
- 229. Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos.
- 2290. Adaptación de terrenos y de bienes naturales.
- 2291. Construcciones en curso.
- 2292. Instalaciones técnicas en montaje.
- 2293. Maquinaria en montaje.
- 2296. Equipos para proceso de información en montaje.
- 2299. Anticipos para inmovilizaciones materiales.
- 23. Bienes del Patrimonio Histórico.
- 230. Bienes inmuebles.
- 2300. Monumentos.
- 2301. Jardines históricos.
- 2302. Conjuntos históricos.
- 2303. Sitios históricos.
- 2304. Zonas arqueológicas.
- 231. Archivos.
- 232. Bibliotecas.
- 233. Museos.
- 234. Bienes muebles.
- 239. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.
- 2390. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.
- 2391. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.
- 2392. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.
- 2393. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.
- 2394. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.
- 24. Inversiones financieras en entidades del grupo y asociadas.
- 240. Participaciones en entidades del grupo.
- 241. Participaciones en entidades asociadas.
- 242. Valores de renta fija de entidades del grupo.
- 243. Valores de renta fija de entidades asociadas.
- 244. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 245. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 246. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo.
- 247. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades asociadas.
- 248. Desembolsos pendientes sobre acciones de entidades del grupo.
- 249. Desembolsos pendientes sobre acciones de entidades asociadas.
- 25. Otras inversiones financieras permanentes.
- 250. Inversiones financieras permanentes en capital.
- 2500. Inversiones financieras permanentes en acciones con cotización en un mercado secundario organizado.
- 2501. Inversiones financieras permanentes en acciones sin cotización en un mercado secundario organizado.
- 2502. Otras inversiones financieras en capital.
- 251. Valores de renta fija.
- 252. Créditos a largo plazo.
- 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.
- 254. Créditos a largo plazo al personal.
- 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.
- 257. Intereses a largo plazo de créditos.
- 258. Imposiciones a largo plazo.
- 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.

- 26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo.
- 260. Fianzas constituidas a largo plazo.
- 265. Depósitos constituidos a largo plazo.
- 27. Gastos a distribuir en varios ejercicios.
- 270. Gastos de formalización de deudas.
- 271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.
- 272. Gastos por intereses diferidos.
- 28. Amortización acumulada del inmovilizado.
- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.
- 2810. Amortización acumulada de gastos de investigación y desarrollo.
- 2811. Amortización acumulada de concesiones administrativas.
- 2812. Amortización acumulada de propiedad industrial e intelectual.
- 2813. Amortización acumulada de fondo de comercio.
- 2814. Amortización acumulada de derechos de traspaso.
- 2815. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas.
- 2817. Amortización acumulada de derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 282. Amortización acumulada del inmovilizado material.
- 2821. Amortización acumulada de construcciones.
- 2822. Amortización acumulada de instalaciones técnicas.
- 2823. Amortización acumulada de maquinaria.
- 2824. Amortización acumulada de otras instalaciones y utillaje.
- 2825. Amortización acumulada de mobiliario.
- 2826. Amortización acumulada de equipos para procesos de información.
- 2827. Amortización acumulada de elementos de transporte.
- 2828. Amortización acumulada de otro inmovilizado material.
- 29. Provisiones de inmovilizado.
- 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.
- 292. Provisión por depreciación del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 2920. Provisión por depreciación del inmovilizado material.
- 2921. Provisión por depreciación de bienes del Patrimonio Histórico.
- 293. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de entidades del grupo.
- 2930. Provisión por depreciación de participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.
- 2935. Provisión por depreciación de valores de renta fija a largo plazo de entidades del grupo.
- 294. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de entidades asociadas.
- 2941. Provisión por depreciación de participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.
- 2946. Provisión por depreciación de valores de renta fija a largo plazo de entidades asociadas.
- 295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
- 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

### Grupo 3. Existencias

- 30. Bienes destinados a la actividad.
- 300. Mercaderías A.
- 301. Mercaderías B.
- 302. Artículos A.
- 303. Artículos B.
- 31. Materias primas.
- 310. Materias primas A.
- 311. Materias primas B.
- 32. Otros aprovisionamientos.

- 320. Elementos y conjuntos incorporables.
- 321. Combustibles.
- 322. Repuestos.
- 325. Materiales diversos.
- 326. Embalajes.
- 327. Envases.
- 328. Material de oficina.
- 33. Productos en curso.
- 330. Productos en curso A.
- 331. Productos en curso B.
- 34. Productos semiterminados.
- 340. Productos semiterminados A.
- 341. Productos semiterminados B.
- 35. Productos terminados.
- 350. Productos terminados A.
- 351. Productos terminados B.
- 36. Subproductos, residuos y materiales recuperados.
- 360. Subproductos A.
- 361. Subproductos B.
- 365. Residuos A.
- 366. Residuos B.
- 368. Materiales recuperados A.
- 269. Materiales recuperados B.
- 39. Provisión por depreciación de existencias.
- 390. Provisión por depreciación de bienes destinados a la actividad.
- 391. Provisión por depreciación de materias primas.
- 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.
- 393. Provisión por depreciación de productos en curso.
- 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.
- 395. Provisión por depreciación de productos terminados.
- 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.

#### **Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones de la actividad**

- 40. Proveedores.
- 400. Proveedores.
- 4000. Proveedores (pesetas).
- 4004. Proveedores (moneda extranjera).
- 4009. Proveedores, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.
- 402. Proveedores, entidades del grupo.
- 4020. Proveedores, entidades del grupo (pesetas).
- 4021. Efectos comerciales a pagar, entidades del grupo.
- 4024. Proveedores, entidades del grupo (moneda extranjera).
- 4026. Envases y embalajes a devolver a proveedores, entidades del grupo.
- 4029. Proveedores, entidades del grupo, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 403. Proveedores, entidades asociadas.
- 406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.
- 407. Anticipos a proveedores.
- 41. Beneficiarios y acreedores varios.
- 410. Acreedores por prestaciones de servicios.
- 4100. Acreedores por prestaciones de servicios (pesetas).



- 4104. Acreedores por prestaciones de servicios (moneda extranjera).
- 4109. Acreedores por prestaciones de servicios, facturas pendientes de recibir o de formalizar.
- 411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.
- 412. Beneficiarios, acreedores.
- 419. Acreedores por operaciones en común.
- 43. Clientes.
- 430. Clientes.
- 4300. Clientes (pesetas).
- 4304. Clientes (moneda extranjera).
- 4309. Clientes, facturas pendientes de formalizar.
- 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.
- 4310. Efectos comerciales en cartera.
- 4311. Efectos comerciales descontados.
- 4312. Efectos comerciales en gestión de cobro.
- 4315. Efectos comerciales impagados.
- 432. Clientes, entidades del grupo.
- 4320. Clientes, entidades del grupo (pesetas).
- 4321. Efectos comerciales a cobrar, entidades del grupo.
- 4324. Clientes, entidades del grupo (moneda extranjera).
- 4326. Envases y embalajes a devolver a clientes, entidades del grupo.
- 4329. Clientes, entidades del grupo, facturas pendientes de formalizar.
- 433. Clientes, entidades asociadas.
- 435. Clientes de dudoso cobro.
- 436. Envases y embalajes a devolver por clientes.
- 437. Anticipos de clientes.
- 44. Usuarios y deudores varios.
- 440. Deudores.
- 4400. Deudores (pesetas).
- 4404. Deudores (moneda extranjera).
- 4409. Deudores, facturas pendientes de formalizar.
- 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.
- 4410. Deudores, efectos comerciales en cartera.
- 4411. Deudores, efectos comerciales descontados.
- 4412. Deudores, efectos comerciales en gestión de cobro.
- 4415. Deudores, efectos comerciales impagados.
- 445. Deudores de dudoso cobro.
- 446. Usuarios, deudores.
- 447. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.
- 4470. Patrocinadores.
- 4472. Afiliados.
- 4479. Otros deudores.
- 449. Deudores por operaciones en común.
- 46. Personal.
- 460. Anticipos de remuneraciones.
- 464. Entregas para gastos a justificar.
- 465. Remuneraciones pendientes de pago.
- 47. Administraciones Públicas.
- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.
- 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.
- 4707. Hacienda Pública, deudor por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 81.5 TRLGP).
- 4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.
- 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

- 471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.
- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.
- 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.
- 474. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.
- 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.
- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...
- 475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.
- 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.
- 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.
- 4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades.
- 4757. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 81.5 TRLGP).
- 4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar.
- 476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.
- 477. Hacienda Pública, IVA repercutido.
- 479. Impuesto sobre beneficios diferido.
- 48. Ajustes por periodificación.
- 480. Gastos anticipados.
- 485. Ingresos anticipados.
- 49. Provisiones por operaciones de la actividad.
- 490. Provisión para insolvencias de la actividad.
- 4900. Provisión para insolvencias de la actividad propia.
- 4901. Provisión para insolvencias de la actividad mercantil.
- 493. Provisión para insolvencias de la actividad de entidades del grupo.
- 4930. Provisión para insolvencias de la actividad propia de entidades del grupo.
- 4931. Provisión para insolvencias de la actividad mercantil de entidades del grupo.
- 494. Provisión para insolvencias de la actividad de entidades asociadas.
- 4940. Provisión para insolvencias de la actividad propia de entidades asociadas.
- 4941. Provisión para insolvencias de la actividad mercantil de entidades asociadas.
- 495. Provisión para insolvencias de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.
- 499. Provisión para otras operaciones de la actividad.

## Grupo 5. Cuentas financieras

- 50. Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo.
- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.
- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.
- 506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.
- 509. Valores negociables amortizados.
- 51. Deudas a corto plazo con entidades del grupo y asociadas.
- 510. Deudas a corto plazo con entidades del grupo.
- 5100. Préstamos a corto plazo de entidades del grupo.
- 5109. Otras deudas a corto plazo con entidades del grupo.
- 511. Deudas a corto plazo con entidades asociadas.
- 512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
- 5120. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito del grupo.
- 5128. Deudas por efectos descontados en entidades de crédito del grupo.
- 5129. Otras deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.
- 513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.
- 514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo.
- 515. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.
- 516. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo.
- 517. Intereses a corto plazo de deudas con entidades asociadas.

- 52. Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos.
- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.
- 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.
- 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.
- 5208. Deudas por efectos descontados.
- 521. Deudas a corto plazo.
- 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.
- 524. Efectos a pagar a corto plazo.
- 526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.
- 527. Intereses a corto plazo de deudas.
- 53. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo y asociadas.
- 530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.
- 531. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.
- 532. Valores de renta fija a corto plazo de entidades del grupo.
- 533. Valores de renta fija a corto plazo de entidades asociadas.
- 534. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.
- 535. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.
- 536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo.
- 5360. Intereses a corto plazo de valores de renta fija de entidades del grupo.
- 5361. Intereses a corto plazo de créditos a entidades del grupo.
- 537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades asociadas.
- 538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de entidades del grupo.
- 539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de entidades asociadas.
- 54. Otras inversiones financieras temporales.
- 540. Inversiones financieras temporales en capital.
- 5400. Inversiones financieras temporales en acciones con cotización en un mercado secundario organizado.
- 5401. Inversiones financieras temporales en acciones sin cotización en un mercado secundario organizado.
- 5409. Otras inversiones financieras temporales en capital.
- 541. Valores de renta fija a corto plazo.
- 542. Créditos a corto plazo.
- 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.
- 544. Créditos a corto plazo al personal.
- 545. Dividendo a cobrar.
- 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.
- 547. Intereses a corto plazo de créditos.
- 548. Imposiciones a corto plazo.
- 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.
- 55. Otras cuentas no bancarias.
- 551. Cuenta corriente con entidades del grupo.
- 552. Cuenta corriente con entidades asociadas.
- 553. Cuenta corriente con patronos y otros.
- 555. Partidas pendientes de aplicación.
- 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.
- 5560. Desembolsos exigidos sobre acciones de entidades del grupo.
- 5561. Desembolsos exigidos sobre acciones de entidades asociadas.
- 5562. Desembolsos exigidos sobre acciones de otras entidades.
- 558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.
- 5580. Fundadores por desembolsos exigidos.
- 5581. Asociados por desembolsos exigidos.
- 56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo.
- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.
- 561. Depósitos recibidos a corto plazo.

- 565. Fianzas constituidas a corto plazo.
- 566. Depósitos constituidos a corto plazo.
- 57. Tesorería.
- 570. Caja, pesetas.
- 571. Caja, moneda extranjera.
- 572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, pesetas.
- 573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.
- 574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, pesetas.
- 575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.
- 58. Ajustes por periodificación.
- 580. Intereses pagados por anticipado.
- 585. Intereses cobrados por anticipado.
- 59. Provisiones financieras.
- 593. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de entidades del grupo.
- 594. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de entidades asociadas.
- 595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
- 596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
- 597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo.
- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

## Grupo 6. Compras y gastos

- 60. Compras.
- 600. Compras de bienes destinados a la actividad.
- 601. Compras de materias primas.
- 602. Compras de otros aprovisionamientos.
- 607. Trabajos realizados por otras entidades.
- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.
- 6080. Devoluciones de compras de bienes destinados a la actividad.
- 6081. Devoluciones de compras de materias primas.
- 6082. Devoluciones de compras de otros aprovisionamientos.
- 609. «Rappels» por compras.
- 6090. «Rappels» por compras de bienes destinados a la actividad.
- 6091. «Rappels» por compras de materias primas.
- 6092. «Rappels» por compras de otros aprovisionamientos.
- 61. Variación de existencias.
- 610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.
- 611. Variación de existencias de materias primas.
- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.
- 62. Servicios exteriores.
- 620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.
- 621. Arrendamientos y cánones.
- 622. Reparaciones y conservación.
- 623. Servicios de profesionales independientes.
- 624. Transportes.
- 625. Primas de seguros.
- 626. Servicios bancarios y similares.
- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- 628. Suministros.
- 629. Otros servicios.
- 63. Tributos.
- 630. Impuesto sobre beneficios.

- 631. Otros tributos.
- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.
- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.
- 6341. Ajustes negativos en IVA de circulante.
- 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.
- 636. Devolución de impuestos.
- 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.
- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.
- 6391. Ajustes positivos en IVA de circulante.
- 6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.
- 64. Gastos de personal.
- 640. Sueldos y salarios.
- 641. Indemnizaciones.
- 642. Seguridad Social a cargo de la entidad.
- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.
- 649. Otros gastos sociales.
- 65. Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión.
- 650. Ayudas monetarias individuales.
- 651. Ayudas monetarias a entidades.
- 652. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.
- 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.
- 654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno.
- 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.
- 656. Resultados de operaciones en común.
- 6560. Beneficio transferido (gestor).
- 6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).
- 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
- 659. Otras pérdidas en gestión corriente.
- 66. Gastos financieros.
- 661. Intereses de obligaciones y bonos.
- 6610. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en entidades del grupo.
- 6611. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en entidades asociadas.
- 6613. Intereses de obligaciones y bonos a largo plazo en otras entidades.
- 6615. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en entidades del grupo.
- 6616. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en entidades asociadas.
- 6618. Intereses de obligaciones y bonos a corto plazo en otras entidades.
- 662. Intereses de deudas a largo plazo.
- 6620. Intereses de deudas a largo plazo con entidades del grupo.
- 6621. Intereses de deudas a largo plazo con entidades asociadas.
- 6622. Intereses de deudas a largo plazo con entidades de crédito.
- 6623. Intereses de deudas a largo plazo con otras entidades.
- 663. Intereses de deudas a corto plazo.
- 6630. Intereses de deudas a corto plazo con entidades del grupo.
- 6631. Intereses de deudas a corto plazo con entidades asociadas.
- 6632. Intereses de deudas a corto plazo con entidades de crédito.
- 6633. Intereses de deudas a corto plazo con otras entidades.
- 664. Intereses por descuento de efectos.
- 6640. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito del grupo.
- 6641. Intereses por descuento de efectos en entidades de crédito asociadas.
- 6643. Intereses por descuento de efectos en otras entidades de crédito.
- 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.
- 6650. Descuentos sobre ventas por pronto pago a entidades del grupo.

- 6651. Descuentos sobre ventas por pronto pago a entidades asociadas.
- 6653. Descuentos sobre ventas por pronto pago a otras entidades.
- 666. Pérdidas en valores negociables.
- 6660. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de entidades del grupo.
- 6661. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de entidades asociadas.
- 6663. Pérdidas en valores negociables a largo plazo de otras entidades.
- 6665. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de entidades del grupo.
- 6666. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de entidades asociadas.
- 6668. Pérdidas en valores negociables a corto plazo de otras entidades.
- 667. Pérdidas de créditos.
- 6670. Pérdidas de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 6671. Pérdidas de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 6673. Pérdidas de créditos a largo plazo a otras entidades.
- 6675. Pérdidas de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
- 6676. Pérdidas de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
- 6678. Pérdidas de créditos a corto plazo a otras entidades.
- 668. Diferencias negativas de cambio.
- 669. Otros gastos financieros.
- 67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales.
- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.
- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 672. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.
- 673. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.
- 674. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.
- 678. Gastos extraordinarios.
- 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.
- 68. Dotaciones para amortizaciones.
- 680. Amortización de gastos de establecimiento.
- 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
- 682. Amortización del inmovilizado material.
- 69. Dotaciones a las provisiones.
- 690. Dotación al fondo de reversión.
- 691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.
- 692. Dotación a la provisión del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 6920. Dotación a la provisión del inmovilizado material.
- 6921. Dotación a la provisión de bienes del Patrimonio Histórico.
- 693. Dotación a la provisión de existencias.
- 694. Dotación a la provisión para insolvencias de la actividad.
- 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
- 6960. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.
- 6961. Dotación a la provisión para participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.
- 6963. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo de otras entidades.
- 6965. Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo de entidades del grupo.
- 6966. Dotación a la provisión para valores de renta fija a largo plazo de entidades asociadas.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 6970. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 6971. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 6973. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a otras entidades.
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 6980. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de entidades del grupo.
- 6981. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de entidades asociadas.

- 6983. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo de otras entidades.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 6990. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
- 6991. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
- 6993. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a otras entidades.

## Grupo 7. Ventas e ingresos

- 70. Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc.
- 700. Ventas de mercaderías.
- 701. Ventas de productos terminados.
- 702. Ventas de productos semiterminados.
- 703. Ventas de subproductos y residuos.
- 704. Ventas de envases y embalajes.
- 705. Prestaciones de servicios.
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 7080. Devoluciones de ventas de mercaderías.
- 7081. Devoluciones de ventas de productos terminados.
- 7082. Devoluciones de ventas de productos semiterminados.
- 7083. Devoluciones de ventas de subproductos y residuos.
- 7084. Devoluciones de ventas de envases y embalajes.
- 709. «Rappels» sobre ventas.
- 7090. «Rappels» sobre ventas de mercaderías.
- 7091. «Rappels» sobre ventas de productos terminados.
- 7092. «Rappels» sobre ventas de productos semiterminados.
- 7093. «Rappels» sobre ventas de subproductos y residuos.
- 7094. «Rappels» sobre ventas de envases y embalajes.
- 71. Variación de existencias.
- 710. Variación de existencias de productos en curso.
- 711. Variación de existencias de productos semiterminados.
- 712. Variación de existencias de productos terminados.
- 713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.
- 72. Ingresos propios de la entidad.
- 720. Cuotas de usuarios.
- 721. Cuotas de afiliados.
- 722. Promociones para captación de recursos.
- 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.
- 7230. Patrocinio.
- 7231. Patrocinio publicitario.
- 7233. Colaboraciones empresariales.
- 725. Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio.
- 726. Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio.
- 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.
- 73. Trabajos realizados para la entidad.
- 730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.
- 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.
- 732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.
- 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.
- 737. Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.
- 74. Subvenciones a la explotación.
- 740. Subvenciones oficiales a la explotación.
- 741. Otras subvenciones a la explotación.

- 75. Otros ingresos de gestión.
- 752. Ingresos por arrendamientos.
- 7520. Ingresos por arrendamiento de bienes inmuebles.
- 7523. Ingresos por arrendamiento de bienes muebles.
- 753. Ingresos de propiedad industrial e intelectual cedida en explotación.
- 754. Ingresos por comisiones.
- 755. Ingresos por servicios al personal.
- 756. Resultados de operaciones en común.
- 7560. Pérdida transferida (gestor).
- 7561. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).
- 759. Ingresos por servicios diversos.
- 76. Ingresos financieros.
- 760. Ingresos de participaciones en capital.
- 7600. Ingresos de participaciones en capital de entidades del grupo.
- 7601. Ingresos de participaciones en capital de entidades asociadas.
- 7603. Ingresos de participaciones en capital de otras entidades.
- 761. Ingresos de valores de renta fija.
- 7610. Ingresos de valores de renta fija de entidades del grupo.
- 7611. Ingresos de valores de renta fija de entidades asociadas.
- 7613. Ingresos de valores de renta fija de otras entidades.
- 762. Ingresos de créditos a largo plazo.
- 7620. Ingresos de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 7621. Ingresos de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 7623. Ingresos de créditos a largo plazo a otras entidades.
- 763. Ingresos de créditos a corto plazo.
- 7630. Ingresos de créditos a corto plazo a entidades del grupo.
- 7631. Ingresos de créditos a corto plazo a entidades asociadas.
- 7633. Ingresos de créditos a corto plazo a otras entidades.
- 765. Descuentos sobre compras por pronto pago.
- 7650. Descuentos sobre compras por pronto pago de entidades del grupo.
- 7651. Descuentos sobre compras por pronto pago de entidades asociadas.
- 7653. Descuentos sobre compras por pronto pago de otras entidades.
- 766. Beneficios en valores negociables.
- 7660. Beneficios en valores negociables a largo plazo de entidades del grupo.
- 7661. Beneficios en valores negociables a largo plazo de entidades asociadas.
- 7663. Beneficios en valores negociables a largo plazo de otras entidades.
- 7665. Beneficios en valores negociables a corto plazo de entidades del grupo.
- 7666. Beneficios en valores negociables a corto plazo de entidades asociadas.
- 7668. Beneficios en valores negociables a corto plazo de otras entidades.
- 768. Diferencias positivas de cambio.
- 769. Otros ingresos financieros.
- 77. Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales.
- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial.
- 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 772. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.
- 773. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.
- 774. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.
- 775. Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio.
- 778. Ingresos extraordinarios.
- 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.
- 79. Excesos y aplicaciones de provisiones.
- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.



- 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.
- 792. Exceso de provisión del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 7920. Exceso de provisión del inmovilizado material.
- 7921. Exceso de provisión de bienes del Patrimonio Histórico.
- 793. Provisión de existencias aplicada.
- 794. Provisión para insolvencias de la actividad aplicada.
- 795. Provisión para otras operaciones de la actividad aplicada.
- 796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.
- 7960. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.
- 7961. Exceso de provisión para participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.
- 7963. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo de otras entidades.
- 7965. Exceso de provisión para valores de renta fija a largo plazo de entidades del grupo.
- 7966. Exceso de provisión para valores de renta fija a largo plazo de entidades asociadas.
- 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 7970. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de entidades del grupo.
- 7971. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de entidades asociadas.
- 7973. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo de otras entidades.
- 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.
- 7980. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de entidades del grupo.
- 7981. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de entidades asociadas.
- 7983. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo de otras entidades.
- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 7990. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de entidades del grupo.
- 7991. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de entidades asociadas.
- 7993. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo de otras entidades.

### **TERCERA PARTE. Definiciones y relaciones contables**

Las cuentas contenidas en los distintos grupos se desarrollarán, cuando proceda, en cuentas de cuatro o más cifras, con objeto de poder diferenciar la parte afecta a cada una de las actividades propias de la entidad y, en su caso, a actividades mercantiles, con objeto de facilitar la información requerida en la memoria de las cuentas anuales.

#### **Grupo 1. Financiación básica**

Comprende los recursos propios y la financiación ajena a largo plazo de la entidad destinados, en general, a financiar el Activo permanente y a cubrir un margen razonable del circulante; incluye también los ingresos a distribuir en varios ejercicios y otras situaciones transitorias de la financiación básica.

- 10. Capital.
- 100. Dotación fundacional.
- 101. Fondo social.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance formando parte de los fondos propios.

- 100. Dotación fundacional.- Importe de las aportaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la dotación fundacional.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a<sub>1</sub>) Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones.
- a<sub>2</sub>) Por acuerdo del órgano de gobierno, por aumento de la dotación fundacional con cargo a reservas o excedentes.

b) Se cargará, en general, por la extinción de la fundación una vez transcurrido el período de liquidación.

- 101. Fondo social.- Importe de las aportaciones realizadas en las asociaciones y de los excedentes destinados a aumentar el Fondo Social.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

- 11. Reservas.
- 111. Reservas de revalorización.
- 113. Reservas especiales.
- 116. Reservas estatutarias.

- 117. Reservas voluntarias.- Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de los fondos propios.
- 111. Reservas de revalorización.- En esta cuenta se contabilizarán las revalorizaciones de elementos patrimoniales procedentes de la aplicación de Leyes de Actualización.  
Su movimiento será en cada caso el que se establezca en la correspondiente Ley.
- 113. Reservas especiales.- Las establecidas por cualquier disposición legal con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo.  
Su movimiento será en cada caso el que se establezca en la correspondiente Ley.
- 116. Reservas estatutarias.- Son las establecidas por los estatutos de la entidad.  
Su movimiento es el siguiente:
  - a) Se abonará, generalmente, con cargo a la cuenta 129.
  - b) Se cargará por la disposición que se haga de esta reserva.
- 117. Reservas voluntarias.- Son las constituidas libremente por la entidad.  
Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 116.
- 12. Excedentes pendientes de aplicación.
- 120. Remanente.
- 121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.
- 129. Excedente del ejercicio.- Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo según corresponda.
- 120. Remanente.- Excedentes positivos no aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de excedentes por acuerdo del órgano de gobierno de la entidad.  
Su movimiento es el siguiente:
  - a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.
  - b) Se cargará por su aplicación, con abono a las cuentas que correspondan.
- 121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores.  
Excedentes negativos de ejercicios anteriores al último ejercicio cerrado.  
Su movimiento es el siguiente:
  - a) Se cargará con abono a la cuenta 129.
  - b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.
 La entidad desarrollará en cuentas de cuatro cifras el excedente negativo de cada ejercicio.
- 129. Excedente del ejercicio.- Excedente positivo o negativo del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.  
Su movimiento es el siguiente:
  - a) Se abonará:
    - a<sub>1</sub>) Para determinar el excedente del ejercicio, con cargo a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo acreedor.
    - a<sub>2</sub>) Por la aplicación del excedente negativo, con cargo a la cuenta 121.
  - b) Se cargará:
    - b<sub>1</sub>) Para determinar el excedente del ejercicio, con abono a las cuentas de los grupos 6 y 7 que presenten al final del ejercicio saldo deudor.
    - b<sub>2</sub>) Cuando se aplique el excedente positivo conforme al acuerdo de distribución del mismo, con abono a las cuentas que correspondan.
- 13. Ingresos a distribuir en varios ejercicios.
- 130. Subvenciones oficiales de capital.
- 131. Donaciones y legados de capital.
- 132. Otras subvenciones, donaciones y legados.
- 135. Ingresos por intereses diferidos.
- 136. Diferencias positivas en moneda extranjera.- Ingresos imputables a ejercicios futuros que se difieren por la entidad.  
Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance.
- 130. Subvenciones oficiales de capital.- Las concedidas por las Administraciones públicas, para el establecimiento o estructura fija de la entidad, afectas tanto a la actividad propia como a la actividad mercantil, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de Valoración.  
Su movimiento es el siguiente:
  - a) Se abonará:
    - a<sub>1</sub>) Por la subvención concedida a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 47 ó 57.
    - a<sub>2</sub>) Por las deudas a largo plazo que se transforman en subvenciones, con cargo a la cuenta 172.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la parte de subvención imputada como ingreso en el mismo, con abono a las cuentas 725 ó 775, dependiendo de si está afecta a la actividad propia o a la mercantil, respectivamente.

- 131. Donaciones y legados de capital.- Los concedidos por entidades o particulares, para el establecimiento o estructura fija de la entidad, afectos tanto a la actividad propia como a la actividad mercantil, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de Valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

- 132. Otras subvenciones, donaciones y legados.- Subvenciones, donaciones y legados concedidos que no figuran en las cuentas anteriores, afectos tanto a la actividad propia como a la actividad mercantil, cuando no sean reintegrables, de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de Valoración.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 130.

- 135. Ingresos por intereses diferidos.- Los intereses incorporados al nominal de los créditos concedidos en operaciones de la actividad, cuya imputación a resultados deba realizarse en ejercicios futuros.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los ingresos financieros que se difieran para años sucesivos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 43 ó 44.

b) Se cargará, al final del ejercicio, por el importe de los ingresos diferidos que deban imputarse al ejercicio, con abono a cuentas del subgrupo 76.

- 136. Diferencias positivas en moneda extranjera.

Diferencias positivas producidas por conversión de los saldos en moneda extranjera representativos de valores de renta fija, créditos y deudas, de acuerdo con lo establecido en las Normas de Valoración de este texto.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las diferencias positivas.

b) Se cargará cuando venzan o se cancelen anticipadamente los valores, créditos y deudas que originaron las citadas diferencias o cuando éstas resulten imputables a resultados de acuerdo con las Normas de Valoración, con abono a la cuenta 768.

- 14. Provisiones para riesgos y gastos.

- 140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.

- 141. Provisión para impuestos.

- 142. Provisión para responsabilidades.

- 143. Provisión para grandes reparaciones.

- 144. Fondo de reversión.

- 145. Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico.- Las que tienen por objeto cubrir gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, pérdidas o deudas que estén claramente especificadas en cuanto a su naturaleza, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probables o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirán.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance.

- 140. Provisión para pensiones y obligaciones similares.- Fondos destinados a cubrir las obligaciones legales o contractuales referentes al personal de la entidad, con motivo de su jubilación o por otras atenciones de carácter social (viudedad, orfandad, etc.).

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por las estimaciones de los devengos anuales, con cargo a la cuenta 643.

a<sub>2</sub>) Por el importe de los rendimientos atribuibles a la provisión constituida, con cargo a la cuenta 662.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

- 141. Provisión para impuestos.- Importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 63.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión, con abono a cuentas del subgrupo 47.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

- 142. Provisión para responsabilidades.

Importe estimado para hacer frente a responsabilidades probables o ciertas, procedentes de litigios en curso, indemnizaciones u obligaciones pendientes de cuantía indeterminada, como es el caso de avales u otras garantías similares a cargo de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará al nacimiento de la responsabilidad o de la obligación que determina la indemnización o pago, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62 ó 67.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) A la sentencia firme del litigio o cuando se conozca el importe definitivo de la indemnización o el pago, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

- 143. Provisión para grandes reparaciones.

Las constituidas para atender a revisiones o reparaciones extraordinarias de inmovilizado material.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a la cuenta 622.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de la revisión o reparación realizada con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

- 144. Fondo de reversión.- Reconstitución del valor económico del Activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual con cargo a la cuenta 690.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando se aplique la provisión con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 22.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

- 145. Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico.- Importe estimado para atender a las reparaciones y conservación de carácter extraordinario de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a la cuenta 622.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de la reparación o conservación realizada, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por el exceso de provisión, con abono a la cuenta 790.

- 15. Empréstitos y otras emisiones análogas.

- 150. Obligaciones y bonos.

- 155. Deudas representadas en otros valores negociables.- Financiación ajena a largo plazo instrumentada en valores negociables.

La emisión y suscripción de estos Pasivos financieros se registrarán en la forma que las entidades tengan por conveniente mientras se encuentran los valores en período de suscripción.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de Acreedores a largo plazo.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Pasivo del Balance en la agrupación: Acreedores a corto plazo; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 50.

- 150. Obligaciones y bonos.- Obligaciones y bonos en circulación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe a reembolsar de los valores colocados, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 271.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores a la amortización anticipada de los mismos, con abono, generalmente, a la cuenta 509 y, en su caso, a la cuenta 774.

- 155. Deudas representadas en otros valores negociables.- Otros Pasivos financieros representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 150.

- 16. Deudas a largo plazo con entidades del grupo y asociadas.

- 160. Deudas a largo plazo con entidades del grupo.

- 161. Deudas a largo plazo con entidades asociadas.

- 162. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.

- 163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.

- 164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.

- 165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.- Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, incluidas aquéllas que por su naturaleza debieran figurar en los subgrupos 15, 17 ó 18.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de Acreedores a largo plazo.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Pasivo del Balance en la agrupación: Acreedores a corto plazo; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 51.

- 160. Deudas a largo plazo con entidades del grupo.

Las contraídas con entidades del grupo por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la formalización de la deuda o préstamo, por el valor de reembolso, con cargo a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de los valores correspondientes al subgrupo 15 cuando el tenedor de los mismos sea una entidad del grupo.

- 161. Deudas a largo plazo con entidades asociadas.

Las contraídas con entidades multigrupo o asociadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 160.

Se incluirá con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de los valores correspondientes al subgrupo 15 cuando el tenedor de los mismos sea una entidad multigrupo o asociada.

- 162. Deudas a largo plazo con entidades de crédito del grupo.- Las contraídas con entidades de crédito del grupo por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 160.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

- 163. Deudas a largo plazo con entidades de crédito asociadas.- Las contraídas con entidades de crédito multigrupo o asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 160.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

- 164. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades del grupo.- Deudas con entidades del grupo en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2 y, en su caso, a la cuenta 272.

b) Se cargará por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

- 165. Proveedores de inmovilizado a largo plazo, entidades asociadas.- Deudas con entidades multigrupo o asociadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 164.

- 17. Deudas a largo plazo por préstamos recibidos y otros conceptos.

- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

- 171. Deudas a largo plazo.

- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.

- 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

- 174. Efectos a pagar a largo plazo.

Financiación ajena a largo plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.- Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de Acreedores a largo plazo.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Pasivo del Balance en la agrupación: Acreedores a corto plazo; a estos efectos se traspasará el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 52.

- 170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito.

Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la formalización del préstamo, por el importe de éste, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

b) Se cargará por el reintegro anticipado, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

- 171. Deudas a largo plazo.- Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la formalización del préstamo, por el importe de éste, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 174.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados.- Cantidades concedidas por las Administraciones Públicas, entidades o particulares con carácter de subvención, donación y legado reintegrables.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las cantidades concedidas a la entidad con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 44, 47 ó 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por cualquier circunstancia que determine la reducción total o parcial de las mismas, con arreglo a los términos de su concesión, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 4.

b<sub>2</sub>) Si pierde su carácter de reintegrable, con abono de su saldo, generalmente, a las cuentas 130, 131 ó 132.

- 173. Proveedores de inmovilizado a largo plazo.

Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2 y, en su caso, a la cuenta 272.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la aceptación de efectos a pagar, con abono a la cuenta 174.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación anticipada, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

- 174. Efectos a pagar a largo plazo.- Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquellas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

b) Se cargará por el pago anticipado de los efectos, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 272.

- 18. Fianzas y depósitos recibidos a largo plazo.

- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.

- 185. Depósitos recibidos a largo plazo.- Las cuentas de este subgrupo figurarán en el pasivo del balance.

La parte de fianzas y depósitos recibidos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el pasivo del balance en la agrupación: Acreedores a corto plazo; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos recibidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56.

- 180. Fianzas recibidas a largo plazo.- Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) A la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 778.

- 185. Depósitos recibidos a largo plazo.- Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará a la cancelación anticipada, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 19. Situaciones transitorias de financiación.

- 196. Aportaciones, parte no desembolsada en entidades no lucrativas.

- 197. Aportaciones no dinerarias pendientes, en entidades no lucrativas.

- 196. Aportaciones, parte no desembolsada en entidades no lucrativas.- Aportaciones de fundadores y asociados, pendientes de desembolso en las fundaciones y asociaciones.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de las aportaciones dinerarias no desembolsadas, con abono a cuentas del subgrupo 10.
- b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 558.
- 197. Aportaciones no dinerarias pendientes, en entidades no lucrativas.- Aportaciones de fundadores y asociados, pendientes de desembolso y correspondientes a aportaciones no dinerarias en las fundaciones y asociaciones.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de las aportaciones no dinerarias no desembolsadas, con abono a cuentas del subgrupo 10.
- b) Se abonará cuando se realicen los desembolsos, con cargo a las cuentas representativas de los bienes no dinerarios aportados.

## Grupo 2. Inmovilizado

Comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en la actividad de la entidad. También se incluyen en este grupo los «gastos de establecimiento» y los «gastos a distribuir en varios ejercicios».

- 20. Gastos de establecimiento.
- 200. Gastos de constitución.
- 201. Gastos de primer establecimiento.
- 202. Gastos de ampliación de la dotación fundacional o del fondo social.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance.

- 200. Gastos de constitución.- Los necesarios para llevar a efecto la operación reseñada en la denominación de la cuenta. La nota más característica de estos gastos es su naturaleza jurídico formal.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos realizados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.
- b) Se abonará por el importe que deba imputarse anualmente a resultados, con cargo a la cuenta 680.

- 201. Gastos de primer establecimiento.- Gastos necesarios hasta que la entidad inicie su actividad, al establecerse aquella o con motivo de ampliaciones de su capacidad.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los gastos realizados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 730.
- b) Se abonará por el importe que deba imputarse anualmente a resultados, con cargo a la cuenta 680.

- 202. Gastos de ampliación de la dotación fundacional o del fondo social.- Gastos inherentes a esta operación; normalmente guardarán gran analogía con los citados en la cuenta 200.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 201.

- 21. Inmovilizaciones inmateriales.
- 210. Gastos de investigación y desarrollo.
- 211. Concesiones administrativas.
- 212. Propiedad industrial e intelectual.
- 213. Fondo de comercio.
- 214. Derechos de traspaso.
- 215. Aplicaciones informáticas.
- 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.
- 219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.

Elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance.

- 210. Gastos de investigación y desarrollo:

- Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.

- Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia, en su caso, la producción comercial.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos que deban figurar en esta cuenta, con abono a la cuenta 731.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la baja en inventario, en su caso, con cargo a la cuenta 670.

b<sub>2</sub>) Por ser positivos y, en su caso, inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados de investigación y desarrollo, con cargo a la cuenta 212 ó 215 según proceda.

Cuando se trate de investigación y desarrollo por encargo a otras entidades o a Universidades u otras Instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica, el movimiento de la cuenta 210 es también el acabado de indicar.

- 211. Concesiones administrativas.- Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los gastos originados para obtener la concesión, o por el precio de adquisición, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

- 212. Propiedad industrial e intelectual.- Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial o intelectual, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la entidad adquirente.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en investigación y desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por ser positivos e inscritos en el correspondiente Registro Público los resultados de investigación y desarrollo, con abono a la cuenta 210.

a<sub>3</sub>) Por los desembolsos exigidos para la inscripción en el correspondiente Registro, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

- 213. Fondo de comercio.- Conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la entidad.

Esta cuenta sólo se abrirá en el caso de que el fondo de comercio haya sido adquirido a título oneroso.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe que resulte según la transacción de que se trate, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

- 214. Derechos de traspaso.- Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 213.

- 215. Aplicaciones informáticas.- Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos; se incluirán los elaborados por la propia entidad.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la adquisición a otras entidades, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por la elaboración propia, con abono a la cuenta 731 y, en su caso, a la cuenta 210.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 670.

- 217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.- Valor del derecho de uso y de opción de compra sobre los bienes que la entidad utiliza en régimen de arrendamiento financiero.

El movimiento de esta cuenta se realizará atendiendo a lo dispuesto en las Normas de Valoración.

- 219. Anticipos para inmovilizaciones inmateriales.- Entregas a proveedores de inmovilizado inmaterial, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por los suministros recibidos de los proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

- 22. Inmovilizaciones materiales.

- 220. Terrenos y bienes naturales.

- 221. Construcciones.

- 222. Instalaciones técnicas.

- 223. Maquinaria.

- 224. Otras instalaciones y utillaje.

- 225. Mobiliario.



- 226. Equipos para procesos de información.

- 227. Elementos de transporte.

- 228. Otro inmovilizado material.

- 229. Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos.

Elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, así como los anticipos entregados para su adquisición.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance.

El movimiento de este subgrupo, salvo para la cuenta 229, es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 732, o, en su caso, a la cuenta 229.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por la baja en inventario con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

- 220. Terrenos y bienes naturales.- Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

- 221. Construcciones.- Edificaciones en general cualquiera que sea su destino.

- 222. Instalaciones técnicas.- Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: Edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

- 223. Maquinaria.- Conjunto de máquinas mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos.

En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y bienes destinados a la actividad, dentro de factorías, talleres, etc. sin salir al exterior.

- 224. Otras instalaciones y utillaje.- Conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta 222; incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones, así como el conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las Normas de Valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta 659.

- 225. Mobiliario.- Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 226.

- 226. Equipos para procesos de información.- Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

- 227. Elementos de transporte.- Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o bienes destinados a la actividad, excepto los que se deban registrar en la cuenta 223.

- 228. Otro inmovilizado material.- Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo 22. Se incluirán en esta cuenta los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

- 229. Inmovilizaciones materiales en curso y anticipos.- Inmovilizaciones en adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio, así como las entregas a proveedores de inmovilizado material, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros, obras y trabajos futuros.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción de obras y trabajos que corresponden a las inmovilizaciones en curso.

a<sub>2</sub>) Por las obras y trabajos que la entidad lleva a cabo para sí misma con abono a la cuenta 733.

a<sub>3</sub>) Por las entregas en efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Una vez terminadas las obras y trabajos, con cargo a cuentas del subgrupo 22.

b<sub>2</sub>) Por los suministros recibidos de los proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

- 23. Bienes de Patrimonio Histórico.

- 230. Bienes inmuebles.

- 2300. Monumentos.

- 2301. Jardines históricos.

- 2302. Conjuntos históricos.

- 2303. Sitios históricos.

- 2304. Zonas arqueológicas.

- 231. Archivos.

- 232. Bibliotecas.

- 233. Museos.

- 234. Bienes muebles.

- 239. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

Elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

En concreto se incluirán en este subgrupo todos los bienes que cumplan las condiciones exigidas por la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico, con independencia de que hayan sido inventariados o declarados de interés cultural.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo del balance.

El movimiento de este subgrupo, salvo para la cuenta 239, es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o, en su caso, a la cuenta 239.

b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por la baja en inventario con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

- 230. Bienes inmuebles.- Los enumerados en el art. 334 del Código Civil, así como los elementos que puedan considerarse consustanciales con los edificios y formen parte de los mismos o de su exorno, o lo hayan formado, aunque en el caso de poder ser separados constituyan un todo perfecto de fácil aplicación a otras construcciones o a usos distintos del suyo original, cualquiera que sea la materia de que estén formados y aunque su separación no perjudique visiblemente al mérito histórico o artístico del inmueble al que están adheridos.

- 2300. Monumentos.- Bienes inmuebles que constituyen realizaciones arquitectónicas o de ingeniería, u obras de escultura colosal siempre que tengan interés histórico, artístico, científico o social.

- 2301. Jardines históricos.- Espacio delimitado, producto de la ordenación por el hombre de elementos naturales, a veces complementado con estructuras de fábrica, y estimado de interés en función de su origen o pasado histórico o de sus valores estéticos, sensoriales o botánicos.

- 2302. Conjuntos históricos.- Agrupación de bienes inmuebles que forman una unidad de asentamiento, continua o dispersa, condicionada por una estructura física representativa de la evolución de una comunidad humana por ser testimonio de su cultura o constituir un valor de uso y disfrute para la colectividad. Asimismo, es conjunto histórico cualquier núcleo individualizado de inmuebles comprendidos en una unidad superior de población que reúna esas mismas características y pueda ser claramente delimitado.

- 2303. Sitios históricos.- Lugar o paraje natural vinculado a acontecimientos o recuerdos del pasado, a tradiciones populares, creaciones culturales o de la naturaleza y a obras del hombre, que posean valor histórico, etnológico, paleontológico o antropológico.

- 2304. Zonas arqueológicas.- Lugar o paraje natural donde existen bienes muebles o inmuebles susceptibles de ser estudiados con metodología arqueológica, hayan sido o no extraídos y tanto si se encuentran en la superficie, en el subsuelo o bajo las aguas territoriales españolas.

- 231. Archivos.- Conjuntos orgánicos de documentos, o la reunión de varios de ellos, reunidos por las personas jurídicas, públicas o privadas, en el ejercicio de sus actividades, al servicio de su utilización para la investigación, la cultura, la información y la gestión administrativa.

- 232. Bibliotecas.- Conjuntos o colecciones de libros, manuscritos y otros materiales bibliográficos o reproducidos por cualquier medio para su lectura en sala pública o mediante préstamo temporal, al servicio de la educación, la investigación, la cultura y la información.

- 233. Museos.- Conjuntos y colecciones de valor histórico, artístico, científico y técnico o de cualquier otra naturaleza cultural.

- 234. Bienes muebles.- Bienes muebles singularmente considerados, no susceptibles de integración en alguno de los conjuntos organizados o colecciones incluidos en las demás cuentas del subgrupo 23.

- 239. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.- Entregas a proveedores de bienes del Patrimonio Histórico, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por los suministros recibidos de los proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

- 24. Inversiones financieras en entidades del grupo y asociadas.

- 240. Participaciones en entidades del grupo.

- 241. Participaciones en entidades asociadas.

- 242. Valores de renta fija de entidades del grupo.

- 243. Valores de renta fija de entidades asociadas.

- 244. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.

- 245. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.

- 246. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo.

- 247. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades asociadas.

- 248. Desembolsos pendientes sobre acciones de entidades del grupo.

- 249. Desembolsos pendientes sobre acciones de entidades asociadas.

Inversiones financieras permanentes en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a largo plazo constituidos en estas entidades.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el activo del balance en la agrupación: Inversiones financieras temporales; a estos efectos se traspasará el importe que represente la inversión permanente con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 53.

- 240. Participaciones en entidades del grupo.- Inversiones a largo plazo en derechos sobre el capital -acciones con o sin cotización en un mercado secundario organizado u otros valores- de entidades del grupo.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 248.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 248 y en caso de pérdidas a la cuenta 672.

- 241. Participaciones en entidades asociadas.- Inversiones a largo plazo en derechos sobre el capital -acciones con o sin cotización en un mercado secundario organizado u otros valores- de entidades multigrupo y asociadas.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 240.

- 242. Valores de renta fija de entidades del grupo.- Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por entidades del grupo, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja en inventario de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

- 243. Valores de renta fija de entidades asociadas.- Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquéllos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por entidades multigrupo y asociadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 242.

- 244. Créditos a largo plazo a entidades del grupo.- Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a entidades del grupo, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el activo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

- 245. Créditos a largo plazo a entidades asociadas.- Inversiones a largo plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a entidades multigrupo y asociadas, con vencimiento superior a un año.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 244.

- 246. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades del grupo.- Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores de renta fija y de créditos a entidades del grupo.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, por los intereses devengados, tanto implícitos como explícitos, cuyo vencimiento sea superior a un año, con abono a la cuenta 761 ó 762.

b) Se abonará en los casos de enajenación o amortización anticipada de valores o créditos y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666 ó 667.

- 247. Intereses a largo plazo de inversiones financieras en entidades asociadas.- Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores de renta fija y de créditos a entidades multigrupo y asociadas.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 246.

- 248. Desembolsos pendientes sobre acciones de entidades del grupo.- Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre acciones de entidades del grupo. Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 240.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 240 por los saldos pendientes cuando se enajenen acciones no desembolsadas totalmente.

- 249. Desembolsos pendientes sobre acciones de entidades asociadas.- Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre acciones de entidades multi-grupo y asociadas.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 248.

- 25. Otras inversiones financieras permanentes.

- 250. Inversiones financieras permanentes en capital.

- 251. Valores de renta fija.

- 252. Créditos a largo plazo.

- 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.

- 254. Créditos a largo plazo al personal.

- 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.

- 257. Intereses a largo plazo de créditos.

- 258. Imposiciones a largo plazo.

- 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.

Inversiones financieras permanentes no relacionadas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento superior a un año.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Activo del Balance en la agrupación: Inversiones financieras temporales; a estos efectos, se traspasará el importe que represente la inversión permanente con vencimiento a corto plazo, incluidos en su caso los intereses devengados, a las cuentas correspondientes del subgrupo 54.

- 250. Inversiones financieras permanentes en capital.- Inversiones a largo plazo en derechos sobre el capital -acciones con o sin cotización en un mercado secundario organizado u otros valores- de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 259.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 259 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

- 251. Valores de renta fija.- Inversiones a largo plazo en obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por entidades del grupo, multigrupo o asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 242 ó 243, según corresponda.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses explícitos devengados y no vencidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones anticipadas o baja en inventario de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

- 252. Créditos a largo plazo.- Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 244 ó 245, según corresponda.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por el reintegro anticipado, total o parcial o baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

- 253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado.- Créditos a terceros cuyo vencimiento sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 244 ó 245, según corresponda.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de dichos créditos, con abono a cuentas del grupo 2.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, total o parcial o baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

- 254. Créditos a largo plazo al personal.- Créditos concedidos al personal de la entidad cuyo vencimiento sea superior a un año. En el caso de créditos a administradores deberán figurar en cuenta de cuatro cifras.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 252.

- 256. Intereses a largo plazo de valores de renta fija.- Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de valores de renta fija.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, por los intereses devengados, tanto implícitos como explícitos, cuyo vencimiento sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonará en los casos de enajenación o amortización anticipada de valores y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

- 257. Intereses a largo plazo de créditos.- Intereses a cobrar, con vencimiento superior a un año, de créditos a largo plazo.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, generalmente, por los intereses devengados, tanto implícitos como explícitos, cuyo vencimiento sea superior a un año, con abono a la cuenta 762.

b) Se abonará en los casos de enajenación o de cobro anticipado de los créditos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

- 258. Imposiciones a largo plazo.- Saldos favorables en Bancos e Instituciones de Crédito formalizados por medio de «cuenta de plazo» o similares, con vencimiento superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 244 ó 245, según corresponda.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso anticipado de los fondos.

- 259. Desembolsos pendientes sobre acciones.- Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre acciones de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 250.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 250 por los saldos pendientes cuando se enajenen acciones no desembolsadas totalmente.

- 26. Fianzas y depósitos constituidos a largo plazo.

- 260. Fianzas constituidas a largo plazo.

- 265. Depósitos constituidos a largo plazo.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Activo del Balance.

La parte de fianzas y depósitos a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Activo del Balance en la agrupación: Activo Circulante; a estos efectos se traspasará el importe que representen las fianzas y depósitos constituidos a largo plazo con vencimiento a corto a las cuentas correspondientes del subgrupo 56.

- 260. Fianzas constituidas a largo plazo.- Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) A la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 678.

- 265. Depósitos constituidos a largo plazo.- Efectivo entregado en concepto de depósito irregular a plazo superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la constitución por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará a la cancelación anticipada, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- 27. Gastos a distribuir en varios ejercicios.

- 270. Gastos de formalización de deudas.

- 271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.

- 272. Gastos por intereses diferidos.

Gastos que se difieren por la entidad por considerar que tienen proyección económica futura.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Activo del Balance.

- 270. Gastos de formalización de deudas.- Gastos de emisión y modificación de valores de renta fija y de formalización de deudas, entre los que se incluyen los de escritura pública, impuestos, confección de títulos y otros similares.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los gastos realizados, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 737.

b) Se abonará por el importe que deba imputarse anualmente a resultados, con cargo a la cuenta 669.

- 271. Gastos por intereses diferidos de valores negociables.- Diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de valores de renta fija y otros Pasivos análogos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por dicha diferencia, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 15.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por los intereses diferidos correspondientes al ejercicio, con cargo a la cuenta 661.

b<sub>2</sub>) En caso de amortización anticipada de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 15.

- 272. Gastos por intereses diferidos.- Diferencia entre el importe de reembolso y la cantidad recibida en deudas distintas a las representadas en valores de renta fija.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los intereses diferidos, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 1.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por los intereses diferidos correspondientes al ejercicio, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación anticipada de deudas, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 16 ó 17.

- 28. Amortización acumulada del inmovilizado.

- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.

- 282. Amortización acumulada del inmovilizado material.

Expresión contable de la distribución en el tiempo de las inversiones en inmovilizado por su utilización prevista en el proceso productivo.

Las amortizaciones acumuladas figurarán en el Activo del Balance minorando la inversión.

- 281. Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial.- Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado inmaterial realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 681.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado inmaterial o se dé de baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

- 282. Amortización acumulada del inmovilizado material.- Corrección de valor por la depreciación del inmovilizado material realizada de acuerdo con un plan sistemático.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la dotación anual, con cargo a la cuenta 682.

b) Se cargará cuando se enajene el inmovilizado material o se dé de baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 22.

- 29. Provisiones de inmovilizado.

- 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.

- 292. Provisión por depreciación del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 293. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de entidades del grupo.
- 294. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de entidades asociadas.
- 295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades del grupo.
- 296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades asociadas.
- 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.
- 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles producidas en el inmovilizado.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Activo del Balance minorando la inversión.

- 291. Provisión por depreciación del inmovilizado inmaterial.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en el inmovilizado inmaterial. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la depreciación estimada, con cargo a la cuenta 691.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron la dotación a la provisión, con abono a la cuenta 791.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el inmovilizado inmaterial o se dé de baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 21.

- 292. Provisión por depreciación del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en el inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la depreciación estimada, con cargo a la cuenta 692.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron la dotación a la provisión, con abono a la cuenta 792.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el elemento correspondiente o se dé de baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas de los subgrupos 22 y 23.

- 293. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de entidades del grupo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en la cartera de valores a largo plazo emitidos por entidades del grupo. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la pérdida estimada, con cargo a la cuenta 696.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron la dotación a la provisión, con abono a la cuenta 796.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajene el inmovilizado financiero o se dé de baja en el inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

- 294. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo de entidades asociadas.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en la cartera de valores a largo plazo emitidos por entidades multigrupo y asociadas. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 293.

- 295. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades del grupo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles correspondientes a créditos recogidos en la cuenta 244. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la pérdida estimada, con cargo a la cuenta 697.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron la dotación a la provisión, con abono a la cuenta 797.

b<sub>2</sub>) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a la cuenta 244.

- 296. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo a entidades asociadas.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles correspondientes a créditos recogidos en la cuenta 245. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

- 297. Provisión por depreciación de valores negociables a largo plazo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en la cartera de valores emitidos por entidades que no tienen la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 293.

- 298. Provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en créditos del subgrupo 25. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y, en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 295.

### Grupo 3. Existencias

Bienes destinados a la actividad, materias primas, otros aprovisionamientos, productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados.

- 30. Bienes destinados a la actividad.

- 300. Mercaderías A.

- 301. Mercaderías B.

- 302. Artículos A.

- 303. Artículos B.

Cosas adquiridas por la entidad y destinadas a la entrega sin transformación.

Las cuentas 300/309 figurarán en el Activo del Balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 610.

b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 610.

Si los bienes destinados a la actividad en camino son propiedad de la entidad, según las condiciones del contrato, figurarán como existencias al cierre del ejercicio en las respectivas cuentas del subgrupo 30. Esta regla se aplicará igualmente cuando se encuentren en camino productos, materias, etc., incluidos en los subgrupos siguientes.

- 31. Materias primas.

- 310. Materias primas A.

- 311. Materias primas B.

Las que, mediante elaboración o transformación, se destinan a formar parte de los productos fabricados.

Las cuentas 310/319 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

- 32. Otros aprovisionamientos.

- 320. Elementos y conjuntos incorporables.

- 321. Combustibles.

- 322. Repuestos.

- 325. Materiales diversos.

- 326. Embalajes.

- 327. Envases.

- 328. Material de oficina.

- 320. Elementos y conjuntos incorporables.- Los fabricados normalmente fuera de la entidad y adquiridos por ésta para incorporarlos a su producción sin someterlos a transformación.

- 321. Combustibles.- Materias energéticas susceptibles de almacenamiento.

- 322. Repuestos.- Piezas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes. Se incluirán en esta cuenta las que tengan un ciclo de almacenamiento inferior a un año.

- 325. Materiales diversos.- Otras materias de consumo que no han de incorporarse al producto fabricado.

- 326. Embalajes.- Cubiertas o envolturas, generalmente irrecuperables, destinadas a resguardar productos o bienes que han de transportarse.

- 327. Envases.- Recipientes o vasijas, normalmente destinadas a la entrega juntamente con el producto que contienen.

- 328. Material de oficina.- El destinado a la finalidad que indica su denominación, salvo que la entidad opte por considerar que el material de oficina adquirido durante el ejercicio es objeto de consumo en el mismo.

Las cuentas 320/329 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 300/309.

- 33. Productos en curso.

- 330. Productos en curso A.



- 331. Productos en curso B.- Los que se encuentran en fase de formación o transformación en un centro de actividad al cierre del ejercicio y que no deban registrarse en las cuentas de los subgrupos 34 ó 36.

Las cuentas 330/339 figurarán en el Activo del Balance; solamente funcionarán con motivo del cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, por el importe del inventario de existencias iniciales, con cargo a la cuenta 710.
- b) Se cargarán por el importe del inventario de existencias de final del ejercicio que se cierra, con abono a la cuenta 710.

- 34. Productos semiterminados.

- 340. Productos semiterminados A.

- 341. Productos semiterminados B.

Los fabricados por la entidad y no destinados normalmente a su entrega hasta tanto sean objeto de elaboración, incorporación o transformación posterior.

Las cuentas 340/349 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

- 35. Productos terminados.

- 350. Productos terminados A.

- 351. Productos terminados B.- Los fabricados por la entidad y destinados al consumo final o a su utilización por otras entidades.

Las cuentas 350/359 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

- 36. Subproductos, residuos y materiales recuperados.

- 360. Subproductos A.

- 361. Subproductos B.

- 365. Residuos A.

- 366. Residuos B.

- 368. Materiales recuperados A.

- 369. Materiales recuperados B.- Subproductos: Los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

- Residuos: Los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser utilizados o entregados.

- Materiales recuperados: Los que, por tener valor intrínseco entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo.

Las cuentas 360/369 figurarán en el Activo del Balance y su movimiento es análogo al señalado para las cuentas 330/339.

- 39. Provisiones por depreciación de existencias.

- 390. Provisión por depreciación de bienes destinados a la actividad.

- 391. Provisión por depreciación de materias primas.

- 392. Provisión por depreciación de otros aprovisionamientos.

- 393. Provisión por depreciación de productos en curso.

- 394. Provisión por depreciación de productos semiterminados.

- 395. Provisión por depreciación de productos terminados.

- 396. Provisión por depreciación de subproductos, residuos y materiales recuperados.- Expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio.

Las cuentas 390/396 figurarán en el Activo del Balance minorando las existencias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonarán por la dotación que se realice en el ejercicio que se cierra, con cargo a la cuenta 693.
- b) Se cargarán por la dotación efectuada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 793.

#### **Grupo 4. Acreedores y deudores por operaciones de la actividad**

Cuentas personales y efectos comerciales Activos y Pasivos que tienen su origen en las actividades de la entidad, tanto la actividad propia como la actividad mercantil, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año. Para estas últimas y a efectos de su clasificación se podrán utilizar los subgrupos 42 y 45 o proceder a dicha reclasificación en las propias cuentas.

- 40. Proveedores.

- 400. Proveedores.

- 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.

- 402. Proveedores, entidades del grupo.

- 403. Proveedores, entidades asociadas.

- 406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.

- 407. Anticipos a proveedores.

- 400. Proveedores.- Deudas con suministradores de mercancías y de los demás bienes definidos en el grupo 3.

En esta cuenta se incluirán las deudas con suministradores de servicios utilizados en el proceso productivo.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento, generalmente, es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por la recepción «a conformidad» de las remesas de los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 60.

a<sub>2</sub>) Por los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores con facultad de su devolución a éstos, con cargo a la cuenta 406.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 401.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>3</sub>) Por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con abono a la cuenta 609.

b<sub>4</sub>) Por los descuentos, estén o no incluidos en factura, que le concedan a la entidad por pronto pago sus proveedores, con abono a la cuenta 765.

b<sub>5</sub>) Por las devoluciones de compras efectuadas, con abono a la cuenta 608.

b<sub>6</sub>) Por los envases y embalajes devueltos a proveedores que fueron cargados en factura por éstos y recibidos con facultad de devolución, con abono a la cuenta 406.

- 401. Proveedores, efectos comerciales a pagar.- Deudas con proveedores, formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a la cuenta 400.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

- 402. Proveedores, entidades del grupo.- Deudas con las entidades del grupo en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

- 403. Proveedores, entidades asociadas.- Deudas con las entidades multigrupo o asociadas en su calidad de proveedores, incluso si las deudas se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 400.

- 406. Envases y embalajes a devolver a proveedores.- Importe de los envases y embalajes cargados en factura por los proveedores, con facultad de devolución a éstos.

Figurará en el Pasivo del Balance minorando la cuenta 400.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los envases y embalajes, a la recepción de los bienes contenidos en ellos, con abono a la cuenta 400.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de los envases y embalajes devueltos, con cargo a la cuenta 400.

b<sub>2</sub>) Por el importe de los envases y embalajes que la entidad decida reservarse para su uso así como los extraviados y deteriorados, con cargo a la cuenta 602.

- 407. Anticipos a proveedores.- Entregas a proveedores, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen a entidades del grupo, multigrupo o asociadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las entregas de efectivo a los proveedores, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las remesas de bienes recibidos de proveedores «a conformidad», con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 60.

- 41. Beneficiarios y acreedores varios.

- 410. Acreedores por prestaciones de servicios.

- 411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.

- 412. Beneficiarios, acreedores.

- 419. Acreedores por operaciones en común.- Cuando los acreedores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

- 410. Acreedores por prestaciones de servicios.- Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la recepción «a conformidad» de los servicios, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 62.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la formalización de la deuda en efectos de giro aceptados, con abono a la cuenta 411.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas de la entidad con los acreedores, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

- 411. Acreedores, efectos comerciales a pagar.- Deudas con suministradores de servicios que no tienen la condición estricta de proveedores,

formalizadas en efectos de giro aceptados.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a la cuenta 410.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a las cuentas que correspondan del subgrupo 57.

- 412. Beneficiarios, acreedores.- Deudas contraídas por la entidad, producidas como consecuencia de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acuerde la concesión de las ayudas y asignaciones, con cargo, generalmente, a las cuentas 650, 651 y 652.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la cancelación total o parcial de la deuda con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por los importes a reintegrar por los beneficiarios por incumplimiento de las condiciones exigidas al otorgar las ayudas y asignaciones o por cualquier otra causa que motive su devolución con abono a la cuenta 728.

- 419. Acreedores por operaciones en común.- Deudas con partícipes en las operaciones reguladas por los arts. 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Siendo la entidad partícipe gestor, por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 6560.

a<sub>2</sub>) Por la pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, con cargo a la cuenta 6561.

b) Se cargará, generalmente, al pago de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 43. Clientes.

- 430. Clientes.

- 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.

- 432. Clientes, entidades del grupo.

- 433. Clientes, entidades asociadas.

- 435. Clientes de dudoso cobro.

- 436. Envases y embalajes a devolver por clientes.

- 437. Anticipos de clientes.

- 430. Clientes.- Créditos con compradores de mercaderías y demás bienes definidos en el grupo 3, así como con los usuarios de los servicios prestados por la entidad, siempre que constituyan una actividad mercantil principal.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por las ventas realizadas, con abono a cuentas del subgrupo 70.

a<sub>2</sub>) Por los envases y embalajes cargados en factura a los clientes con facultad de su devolución por éstos, con abono a la cuenta 436.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el cliente, con cargo a la cuenta 431.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas de los clientes, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>3</sub>) Por su clasificación como clientes de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 435.

b<sub>4</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

b<sub>5</sub>) Por los «rappels» que correspondan a clientes, con cargo a la cuenta 709.

b<sub>6</sub>) Por los descuentos, estén o no incluidos en factura, que se concedan a los clientes por pronto pago, con cargo a la cuenta 665.

b<sub>7</sub>) Por las devoluciones de ventas y bonificaciones en prestación de servicios, con cargo a la cuenta 708.

b<sub>8</sub>) Por los envases devueltos por clientes que fueron cargados a éstos en factura y enviados con facultad de devolución, con cargo a la cuenta 436.  
- 431. Clientes, efectos comerciales a cobrar.- Créditos con clientes, formalizados en efectos de giro aceptados.

Se incluirán en esta cuenta los efectos descontados, los entregados en gestión de cobro y los impagados; en este último caso sólo cuando no deban reflejarse en la cuenta 435.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la aceptación de los efectos, con abono, generalmente, a la cuenta 430.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 435.

b<sub>3</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4311, con cargo a la cuenta 5208.

- 432. Clientes, entidades del grupo.- Créditos con las entidades del grupo en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

- 433. Clientes, entidades asociadas.- Créditos con las entidades multigrupo y asociadas en su calidad de clientes, incluso si se han formalizado en efectos de giro.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 430.

- 435. Clientes de dudoso cobro.- Saldos de clientes, incluidos los formalizados en efectos de giro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los saldos de dudoso cobro, con abono a la cuenta 430 ó 431.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por las insolvencias firmes, con cargo a la cuenta 655.

b<sub>2</sub>) Por el cobro total de los saldos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>3</sub>) Al cobro parcial, con cargo a cuentas del subgrupo 57 en la parte cobrada, y a la cuenta 655 por lo que resultara incobrable.

- 436. Envases y embalajes a devolver por clientes.- Importe de los envases y embalajes cargados en factura a los clientes, con facultad de devolución por éstos.

Figurará en el Activo del Balance minorando la cuenta 430.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los envases y embalajes al envío de las mercaderías contenidas en ellos, con cargo a la cuenta 430.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) A la recepción de los envases y embalajes devueltos, con abono a la cuenta 430.

b<sub>2</sub>) Cuando transcurrido el plazo de devolución, ésta no se hubiera efectuado, con abono a la cuenta 704.

- 437. Anticipos de clientes.- Entregas de clientes, normalmente en efectivo, en concepto de «a cuenta» de suministros futuros.

Cuando estas entregas se efectúen por entidades del grupo, multigrupo o asociadas deberán desarrollarse las cuentas de tres cifras correspondientes.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las recepciones en efectivo, con cargo a la cuenta que corresponda del subgrupo 57.

b) Se cargará por las remesas de mercaderías u otros bienes a los clientes, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 70.

- 44. Usuarios y deudores varios.

- 440. Deudores.

- 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.

- 445. Deudores de dudoso cobro.

- 446. Usuarios, deudores.

- 447. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

- 449. Deudores por operaciones en común.- Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

- 440. Deudores.- Créditos con compradores de servicios que no tienen la condición estricta de clientes y con otros deudores de la actividad no incluidos en otras cuentas de este grupo.

En esta cuenta se contabilizará también el importe de las subvenciones de explotación afectas a la actividad mercantil concedidas a la entidad, excluidas las que deban registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por la prestación de servicios, con abono a cuentas del subgrupo 75.

a<sub>2</sub>) Por la subvención de explotación concedida, con abono a cuentas del subgrupo 74.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la formalización del crédito en efectos de giro aceptados por el deudor, con cargo a la cuenta 441.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>3</sub>) Por su clasificación como deudores de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 445.

b<sub>4</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

- 441. Deudores, efectos comerciales a cobrar.- Créditos con deudores, formalizados en efectos de giro aceptados.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la aceptación de los efectos, con abono, generalmente, a la cuenta 440.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el cobro de los efectos al vencimiento, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por su clasificación como de dudoso cobro, con cargo a la cuenta 445.

b<sub>3</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

La financiación obtenida por el descuento de efectos constituye una deuda que deberá recogerse, generalmente, en las cuentas correspondientes del subgrupo 52. En consecuencia, al vencimiento de los efectos atendidos, se abonará la cuenta 4411, con cargo a la cuenta 5208.

- 445. Deudores de dudoso cobro.- Saldos de deudores comprendidos en este subgrupo, incluidos los formalizados en efectos de giro, en los que concurren circunstancias que permitan razonablemente su calificación como de dudoso cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 435.

- 446. Usuarios, deudores.- Créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la entrega de bienes o la prestación de servicios con abono a la cuenta 720.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

- 447. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.- Créditos con patrocinadores, afiliados y otros por las cantidades a percibir para contribuir a los fines de la actividad propia de la entidad, en particular las donaciones y legados.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las cantidades a percibir con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 13, 17 y 72.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por la parte que resultara definitivamente incobrable con cargo a la cuenta 655.

- 449. Deudores por operaciones en común.- Créditos con partícipes en las operaciones reguladas por los arts. 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Siendo la entidad partícipe gestor, por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 7560.

a) Por el beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor, con abono a la cuenta 7561.

b) Se abonará, generalmente, por el cobro de los créditos, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- 46. Personal.

- 460. Anticipos de remuneraciones.

- 464. Entregas para gastos a justificar.

- 465. Remuneraciones pendientes de pago.- Saldos con personas que prestan sus servicios a la entidad y cuyas remuneraciones se contabilizan generalmente en el subgrupo 64.

- 460. Anticipos de remuneraciones.- Entregas a cuenta de remuneraciones al personal de la entidad.

Cualesquiera otros anticipos que tengan la consideración de préstamos al personal se incluirán en la cuenta 544 o en la cuenta 254, según el plazo de vencimiento.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas antes citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al compensar los anticipos con las remuneraciones devengadas, con cargo a cuentas del subgrupo 64.

- 464. Entregas para gastos a justificar.- Cantidades entregadas al personal o a directivos de la entidad para su posterior justificación.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará al efectuarse las entregas citadas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al justificarse las entregas, con cargo a las cuentas del grupo 6 que correspondan y, en caso de sobrante, a cuentas del subgrupo 57.

- 465. Remuneraciones pendientes de pago.- Débitos de la entidad al personal por los conceptos citados en las cuentas 640 y 641.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por las remuneraciones devengadas y no pagadas, con cargo a las cuentas 640 y 641.

b) Se cargará cuando se paguen las remuneraciones, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 47. Administraciones públicas.

- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

- 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.

- 4707. Hacienda Pública, deudor por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 81.5 TRLGP).

- 4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.

- 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

- 471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.

- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.

- 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

- 474. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.

- 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...

- 475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.

- 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.

- 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.

- 4752. Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades.

- 4757. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 81.5 TRLGP).

- 4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar.

- 476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.

- 477. Hacienda Pública, IVA repercutido.

- 479. Impuesto sobre beneficios diferido.

- 470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.- Subvenciones, compensaciones, desgravaciones, devoluciones de impuestos y, en general, cuantas percepciones sean debidas por motivos fiscales o de fomento realizadas por las Administraciones públicas, excluida la Seguridad Social.

Figurará en el Activo del Balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- 4700. Hacienda Pública, deudor por IVA.- Exceso, en cada período impositivo, del IVA soportado deducible sobre el IVA repercutido.

a) Se cargará al terminar cada período de liquidación, por el importe del mencionado exceso, con abono a la cuenta 472.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) En caso de compensación en declaración-liquidación posterior, con cargo a la cuenta 477.

b<sub>2</sub>) En los casos de devolución por la Hacienda Pública, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- 4707. Hacienda Pública, deudor por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 81.5 TRLGP).- Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas en las que la entidad actúa como colaboradora.

a) Se cargará por las entregas que realice la entidad a los entes destinatarios finales de las subvenciones, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con cargo a la cuenta 4757.

- 4708. Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas.- Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas.

a) Se cargará cuando sean concedidas las subvenciones, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 13, 17 y 74.

b) Se abonará al cobro, con cargo, generalmente, a cuentas de subgrupo 57.

- 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.- Créditos con la Hacienda Pública por razón de devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.

a<sub>2</sub>) Tratándose de devoluciones de impuestos que hubieran sido contabilizados en cuentas de gastos, con abono a la cuenta 636. Si hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2, serán éstas las cuentas abonadas por el importe de la devolución.

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- 471. Organismos de la Seguridad Social, deudores.- Créditos a favor de la entidad, de los diversos organismos de la Seguridad Social, relacionados con las prestaciones sociales que ellos efectúan.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las prestaciones a cargo de la Seguridad Social, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará al cancelar el crédito.

- 472. Hacienda Pública, IVA soportado.- IVA devengado con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal, que tenga carácter deducible.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe del IVA deducible cuando se devengue el impuesto, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con abono a la cuenta 477.

a<sub>2</sub>) Por las diferencias positivas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con abono a la cuenta 639.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe del IVA deducible que se compensa en la declaración-liquidación del período de liquidación, con cargo a la cuenta 477. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 472, el importe del mismo se cargará a la cuenta 4700.

b<sub>2</sub>) Por las diferencias negativas que resulten en el IVA deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión al practicarse las regularizaciones previstas en la Regla de Prorrata, con cargo a la cuenta 634.

c) Se cargará o se abonará, con abono o cargo a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5, por el importe del IVA deducible que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas, o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente, o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgadas después del devengo del impuesto.

- 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.- Cantidades retenidas a la entidad y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del grupo 5 y a cuentas del subgrupo 76.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades realizados, hasta el importe que corresponda al período, resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones, bonificaciones y reducciones distintas de los citados importes a cuenta, con cargo a la cuenta 630.

b<sub>2</sub>) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que deban ser objeto de devolución a la entidad, con cargo a la cuenta 4709.

- 474. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.

Exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto del impuesto sobre beneficios devengado e importe de las cuotas correspondientes a bases imponibles negativas pendientes de compensación.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los créditos del impuesto sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los impuestos diferidos, ni aun dentro de un mismo ejercicio.

Figurará en el Activo del Balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.- Exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto al impuesto sobre beneficios devengado.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el impuesto anticipado del ejercicio, con abono a la cuenta 630.

a<sub>2</sub>) Por el aumento de impuestos anticipados, con abono a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por las reducciones de impuestos anticipados, con cargo a la cuenta 633.

b<sub>2</sub>) Cuando se impute el impuesto anticipado, con cargo a la cuenta 630.

- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...- Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de bases imponibles negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono a la cuenta 630.

a<sub>2</sub>) Por el aumento del crédito impositivo, con abono a la cuenta 638.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo a la cuenta 633.

b<sub>2</sub>) Cuando se compensen las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 630.

- 475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.- Tributos a favor de las Administraciones públicas, pendientes de pago, tanto si la entidad es contribuyente como si es sustituto del mismo o retenedor.

Figurará en el Pasivo del Balance.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- 4750. Hacienda Pública, acreedor por IVA.- Exceso, en cada período impositivo, del IVA repercutido sobre el IVA soportado deducible.

a) Se abonará al terminar cada período de liquidación por el importe del mencionado exceso, con cargo a la cuenta 477.

b) Se cargará por el importe del mencionado exceso, cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas.- Importe de las retenciones tributarias efectuadas pendientes de pago a la Hacienda Pública.

a) Se abonará al devengo del tributo, cuando la entidad sea sustituto del contribuyente o retenedor, con cargo a cuentas de los grupos 4, 5 ó 6.

b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 4752. Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades.- Importe pendiente del Impuesto sobre Sociedades a pagar.

a) Se abonará por el importe a ingresar, con cargo, generalmente, a la cuenta 630.

b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 4757. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 81.5 TRLGP).- Deudas con la Hacienda Pública por razón de subvenciones recibidas para la entrega y distribución de los fondos públicos a los beneficiarios.

a) Se abonará a la recepción de la subvención concedida con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con abono a la cuenta 4707.

b<sub>2</sub>) Por el reintegro, en su caso, a la Hacienda Pública, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 4758. Hacienda Pública, acreedor por subvenciones a reintegrar.- Deudas con la Hacienda Pública por subvenciones a devolver.

a) Se abonará por el importe de la subvención que deba ser reintegrada, con cargo, generalmente, a la cuenta 172.

b) Se cargará al reintegro, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores.- Deudas pendientes con organismos de la Seguridad Social como consecuencia de las prestaciones que éstos realizan.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por las cuotas que le corresponden a la entidad, con cargo a la cuenta 642.

a<sub>2</sub>) Por las retenciones de cuotas que corresponden al personal de la entidad, con cargo a la cuenta 465 ó 640.

b) Se cargará cuando se cancele la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.



- 477. Hacienda Pública, IVA repercutido.- IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones comprendidas en el texto legal.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, por el importe del IVA repercutido cuando se devengue el impuesto, con cargo a cuentas de deudores o clientes de los grupos 2, 4 ó 5 o a cuentas del subgrupo 57. En los casos de cambio de afectación de bienes, con cargo a la cuenta 472 y a la cuenta del Activo de que se trate.

b) Se cargará por el importe del IVA soportado deducible que se compense en la declaración-liquidación del período de liquidación, con abono a la cuenta 472. Si después de formulado este asiento subsistiera saldo en la cuenta 477, el importe del mismo se abonará a la cuenta 4750.

c) Se abonará o se cargará, con cargo o abono a cuentas de los grupos 2, 4 ó 5, por el importe del IVA repercutido que corresponda en los casos de alteraciones de precios posteriores al momento en que se hubieren realizado las operaciones gravadas o cuando éstas quedaren sin efecto total o parcialmente o cuando deba reducirse la base imponible en virtud de descuentos y bonificaciones otorgados después del devengo del impuesto.

- 479. Impuesto sobre beneficios diferido.- Exceso del impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar.

En esta cuenta figurará el importe íntegro de los impuestos diferidos, no siendo admisible su compensación con los créditos del impuesto sobre beneficios.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el impuesto diferido del ejercicio, con cargo a la cuenta 630.

a<sub>2</sub>) Por el aumento de impuesto diferido a pagar, con cargo a la cuenta 633.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando se realice la imputación fiscal, con abono a la cuenta 630.

b<sub>1</sub>) Por la disminución de impuestos diferidos, con abono a la cuenta 638.

- 48. Ajustes por periodificación.

- 480. Gastos anticipados.

- 485. Ingresos anticipados.

- 480. Gastos anticipados.- Gastos contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del grupo 6 que hayan registrado los gastos a imputar al ejercicio posterior.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del grupo 6.

- 485. Ingresos anticipados.- Ingresos contabilizados en el ejercicio que se cierra que corresponden al siguiente.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del grupo 7 que hayan registrado los ingresos correspondientes al posterior.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del grupo 7.

- 49. Provisiones por operaciones de la actividad.

- 490. Provisión para insolvencias de la actividad.

- 493. Provisión para insolvencias de la actividad de entidades del grupo.

- 494. Provisión para insolvencias de la actividad de entidades asociadas.

- 495. Provisión para insolvencias de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

- 499. Provisión para otras operaciones de la actividad.- Coberturas de situaciones latentes de insolvencia de clientes y de otros deudores incluidos en los subgrupos 43 y 44 y otras provisiones de la actividad.

- 490. Provisión para insolvencias de la actividad.- Provisiones para créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad de la entidad, excluidas las que deban registrarse en la cuenta 495.

Figurará en el Activo del Balance compensando las cuentas correspondientes de los subgrupos 43 y 44.

Su movimiento es el siguiente, según la alternativa adoptada por la entidad:

1. Cuando la entidad cifre el importe de la provisión al final del ejercicio mediante una estimación global del riesgo de fallidos existente en los saldos de clientes y deudores:

a) Se abonará, al final del ejercicio, por la estimación realizada, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará, igualmente al final del ejercicio, por la dotación realizada al cierre del ejercicio precedente, con abono a la cuenta 794.

2. Cuando la entidad cifre el importe de la provisión mediante un sistema individualizado de seguimiento de saldos de clientes y deudores:

a) Se abonará, a lo largo del ejercicio, por el importe de los riesgos que se vayan estimando, con cargo a la cuenta 694.

b) Se cargará a medida que se vayan dando de baja los saldos de clientes y deudores para los que se dotó provisión individualizada o cuando desaparezca el riesgo, por el importe de la misma, con abono a la cuenta 794.

- 493. Provisión para insolvencias de la actividad de entidades del grupo.- Provisiones para créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad de la entidad, efectuadas con entidades del grupo, excluidas las que deban registrarse en la cuenta 495.

Figurará en el Activo del Balance compensando las cuentas correspondientes de los subgrupos 43 y 44.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

- 494. Provisión para insolvencias de la actividad de entidades asociadas.- Provisiones para créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad de la entidad, efectuadas con entidades multigrupo y asociadas, excluidas las que deban registrarse en la cuenta 495.

Figurará en el Activo del Balance compensando las cuentas correspondientes de los subgrupos 43 y 44.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

- 495. Provisión para insolvencias de usuarios patrocinadores, afiliados y otros deudores.- Provisiones para créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad propia de la entidad, efectuadas con usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, se abrirán cuentas de cuatro cifras que específicamente recojan las provisiones para estos créditos.

Figurará en el Activo del Balance, compensando las cuentas 446 y 447.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

- 499. Provisión para otras operaciones de la actividad.

Provisiones para cobertura de gastos por devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otros conceptos análogos.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe de la estimación realizada, con cargo a la cuenta 695.

b) Se cargará, al cierre del ejercicio, por la dotación efectuada en el año anterior, con abono a la cuenta 795.

## Grupo 5. Cuentas financieras

Deudas y créditos por operaciones ajenas a la actividad con vencimiento no superior a un año y medios líquidos disponibles.

- 50. Empréstitos y otras emisiones análogas a corto plazo.

- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.

- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.

- 506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.

- 509. Valores negociables amortizados.- Financiación ajena instrumentada en valores negociables, cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de acreedores a corto plazo.

La parte de las deudas a largo plazo que tengan vencimiento a corto deberá figurar en el Pasivo del Balance en la agrupación: acreedores a corto plazo; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 15.

- 500. Obligaciones y bonos a corto plazo.- Obligaciones y bonos en circulación cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando los valores sean emitidos a corto plazo por el importe a reembolsar de los valores colocados, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 661.

b) Se cargará por el importe a reembolsar de los valores, a la amortización de los mismos, con abono a la cuenta 509.

- 505. Deudas representadas en otros valores negociables a corto plazo.- Otros pasivos financieros cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, representados en valores negociables, ofrecidos al ahorro público, distintos de los anteriores.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 500.

- 506. Intereses de empréstitos y otras emisiones análogas.- Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de empréstitos y otras emisiones análogas.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 661.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b<sub>2</sub>) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 509. Valores negociables amortizados.- Deudas por valores negociables amortizados.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con cargo a cuentas de este subgrupo o del subgrupo 15.

b) Se cargará por el valor de reembolso de los valores amortizados, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 51. Deudas a corto plazo con entidades del grupo y asociadas.

- 510. Deudas a corto plazo con entidades del grupo.

- 511. Deudas a corto plazo con entidades asociadas.

- 512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.

- 513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.

- 514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo.

- 515. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.

- 516. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo.

- 517. Intereses a corto plazo de deudas con entidades asociadas.- Deudas cuyo vencimiento vaya a producirse en un plazo no superior a un año, contraídas con entidades del grupo, multigrupo y asociadas incluidas aquellas que por su naturaleza debieran figurar en el subgrupo 50 ó 52 y las fianzas y depósitos recibidos a corto plazo del subgrupo 56.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de acreedores a corto plazo.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Pasivo del Balance en la agrupación: acreedores a corto plazo; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 16.

- 510. Deudas a corto plazo con entidades del grupo.- Las contraídas con entidades del grupo por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, a la formalización de la deuda o préstamo, por el valor de reembolso, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de los valores correspondientes al subgrupo 50, cuando el tenedor de los mismos sea una entidad del grupo.

- 511. Deudas a corto plazo con entidades asociadas.- Las contraídas con entidades multigrupo o asociadas por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 510.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de los valores correspondientes al subgrupo 50, cuando el tenedor de los mismos sea una entidad multigrupo o asociada.

- 512. Deudas a corto plazo con entidades de crédito del grupo.- Las contraídas con entidades de crédito del grupo por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 510.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

- 513. Deudas a corto plazo con entidades de crédito asociadas.- Las contraídas con entidades de crédito multigrupo o asociadas por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 510.

Se incluirá, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro o más cifras, el importe de las deudas por efectos descontados.

- 514. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades del grupo.- Deudas con entidades del grupo en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 515. Proveedores de inmovilizado a corto plazo, entidades asociadas.- Deudas con entidades multigrupo o asociadas en calidad de suministradores de bienes definidos en el grupo 2, incluidas las formalizadas en efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 514.

- 516. Intereses a corto plazo de deudas con entidades del grupo.- Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades del grupo.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a las cuentas 662 y 663.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.

b<sub>2</sub>) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 517. Intereses a corto plazo de deudas con entidades asociadas.- Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades multigrupo y asociadas.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 516.

- 52. Deudas a corto plazo por préstamos recibidos y otros conceptos.

- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.

- 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.

- 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.

- 5208. Deudas por efectos descontados.

- 521. Deudas a corto plazo.

- 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.

- 524. Efectos a pagar a corto plazo.

- 526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.

- 527. Intereses a corto plazo de deudas.- Financiación ajena a corto plazo no instrumentada en valores negociables ni contraída con entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Pasivo del Balance, formando parte de acreedores a corto plazo.

La parte de las deudas a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Pasivo del Balance en la agrupación: acreedores a corto plazo; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las deudas a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes del subgrupo 17.

- 520. Deudas a corto plazo con entidades de crédito.- Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento no superior a un año.

El contenido y movimiento de las cuentas citadas de cuatro cifras es el siguiente:

- 5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito.- Cantidad que corresponde por este concepto de acuerdo con las estipulaciones del contrato.

a) Se abonará a la formalización del préstamo, por el importe de éste, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 5201. Deudas a corto plazo por crédito dispuesto.- Deudas por cantidades dispuestas en póliza de crédito:

a) Se abonará por las cantidades dispuestas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará por la cancelación, total o parcial, de la deuda, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 5208. Deudas por efectos descontados.- Deudas a corto plazo con entidades de crédito consecuencia del descuento de efectos:

a) Se abonará al descontar los efectos, por el importe percibido, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, por los intereses y gastos soportados, con cargo, generalmente, a la cuenta 664.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Al vencimiento de los efectos atendidos, con abono, generalmente, a las cuentas 431 y 441.

b<sub>2</sub>) Por el importe de los efectos no atendidos al vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 521. Deudas a corto plazo.- Las contraídas con terceros por préstamos recibidos y otros débitos no incluidos en otras cuentas de este subgrupo, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la formalización del préstamo, por el importe de éste, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará por el reintegro, total o parcial, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo.- Deudas con suministradores de bienes definidos en el grupo 2, con vencimiento no superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por la recepción a conformidad de los bienes suministrados, con cargo a cuentas del grupo 2.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Por la instrumentación de las deudas en efectos a pagar, con abono a la cuenta 524.

b<sub>2</sub>) Por la cancelación, total o parcial, de las deudas, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 524. Efectos a pagar a corto plazo.- Deudas contraídas por préstamos recibidos y otros débitos con vencimiento no superior a un año, instrumentadas mediante efectos de giro, incluidas aquéllas que tengan su origen en suministros de bienes de inmovilizado.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando la entidad acepte los efectos, con cargo, generalmente, a cuentas de este subgrupo.

b) Se cargará por el pago de los efectos al llegar su vencimiento, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 526. Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito.- Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a las cuentas 662 y 663.
- b) Se cargará cuando se produzca el pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 527. Intereses a corto plazo de deudas.- Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas, excluidos los que deban ser registrados en la cuenta 526.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los intereses devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a las cuentas 662 y 663.
- b) Se cargará:
  - b<sub>1</sub>) Por la retención a cuenta de impuestos, cuando proceda, con abono a la cuenta 475.
  - b<sub>2</sub>) Al pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 53. Inversiones financieras a corto plazo en entidades del grupo y asociadas.

- 530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.

- 531. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.

- 532. Valores de renta fija a corto plazo de entidades del grupo.

- 533. Valores de renta fija a corto plazo de entidades asociadas.

- 534. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.

- 535. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.

- 536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo.

- 537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades asociadas.

- 538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de entidades del grupo.

- 539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de entidades asociadas.- Inversiones financieras temporales en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año. También se incluirán en este subgrupo las fianzas y depósitos a corto plazo constituidos en estas entidades.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Activo del Balance en la agrupación: Inversiones financieras temporales; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión permanente con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 24.

- 530. Participaciones a corto plazo en entidades del grupo.- Inversiones a corto plazo en derechos sobre el capital -acciones con o sin cotización en un mercado secundario organizado u otros valores- de entidades del grupo.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 538.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 538 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 666.

- 531. Participaciones a corto plazo en entidades asociadas.- Inversiones a corto plazo en derechos sobre el capital -acciones con o sin cotización en un mercado secundario organizado u otros valores- de entidades multigrupo y asociadas.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 530.

- 532. Valores de renta fija a corto plazo de entidades del grupo.- Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por entidades del grupo, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses corridos y no vencidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por las enajenaciones, amortizaciones o baja en inventario de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 666.

- 533. Valores de renta fija a corto plazo de entidades asociadas.- Inversiones a corto plazo en obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos, emitidos por entidades multigrupo y asociadas, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 532.

- 534. Créditos a corto plazo a entidades del grupo.- Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones de inmovilizado, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a entidades del grupo, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización del crédito, por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 667.

- 535. Créditos a corto plazo a entidades asociadas.- Inversiones a corto plazo en préstamos y otros créditos no comerciales, incluidos los derivados de enajenaciones del inmovilizado, estén o no formalizados mediante efectos de giro, concedidos a entidades multigrupo y asociadas, con vencimiento no superior a un año.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 534.

- 536. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades del grupo.- Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores de renta fija y de créditos a entidades del grupo.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos corridos y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por los intereses devengados, tanto implícitos como explícitos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761 ó 763.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) A la enajenación, amortización o baja en inventario de los valores o créditos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 666 ó 667.

- 537. Intereses a corto plazo de inversiones financieras en entidades asociadas.- Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores de renta fija y créditos en entidades multigrupo y asociadas.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 536.

- 538. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de entidades del grupo.- Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre acciones de entidades del grupo, cuando tengan la consideración de inversiones financieras temporales.

Figurará en el Activo del Balance, minorando el saldo de la cuenta 530.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 530.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556, o a la cuenta 530 por los saldos pendientes, cuando se enajenen acciones no desembolsadas totalmente.

- 539. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo de entidades asociadas.- Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre acciones de entidades multigrupo y asociadas, cuando tengan la consideración de inversiones financieras temporales.

Figurará en el Activo del Balance, minorando el saldo de la cuenta 531.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 538.

- 54. Otras inversiones financieras temporales.

- 540. Inversiones financieras temporales en capital.

- 541. Valores de renta fija a corto plazo.

- 542. Créditos a corto plazo.

- 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.

- 544. Créditos a corto plazo al personal.

- 545. Dividendo a cobrar.

- 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.

- 547. Intereses a corto plazo de créditos.

- 548. Imposiciones a corto plazo.

- 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.- Inversiones financieras temporales no relacionadas con entidades del grupo, multi-grupo y asociadas, cualquiera que sea su forma de instrumentación, incluidos los intereses devengados, con vencimiento no superior a un año.

La parte de las inversiones a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Activo del Balance en la agrupación: Inversiones financieras temporales; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que represente la inversión permanente con vencimiento a corto plazo de las cuentas correspondientes del subgrupo 25.

- 540. Inversiones financieras temporales en capital.- Inversiones a corto plazo en derechos sobre el capital -acciones con o sin cotización en un mercado secundario organizado u otros valores- de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, con abono a cuentas del subgrupo 57 y, en su caso, a la cuenta 549.

b) Se abonará por las enajenaciones y en general por la baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57, si existen desembolsos pendientes a la cuenta 549 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 666.

- 541. Valores de renta fija a corto plazo.- Inversiones a corto plazo, por suscripción o adquisición de obligaciones, bonos u otros valores de renta fija, incluidos aquellos que fijan su rendimiento en función de índices o sistemas análogos.

Cuando los valores suscritos o adquiridos hayan sido emitidos por entidades del grupo, multigrupo o asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 532 ó 533, según corresponda.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la suscripción o compra, por el precio de adquisición, excluidos los intereses corridos y no vencidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por la enajenación, amortización o baja en inventario de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 666.

- 542. Créditos a corto plazo.- Los préstamos y otros créditos no comerciales concedidos a terceros, incluidos los formalizados mediante efectos de giro, con vencimiento no superior a un año.

Cuando los créditos hayan sido concertados con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 534 ó 535, según corresponda.

En esta cuenta se incluirán también las subvenciones de capital, reintegrables o no, concedidas a la entidad, a cobrar a corto plazo, excluidas las que deban registrarse en cuentas del subgrupo 47.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización del crédito por el importe de éste, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja en a cuentas del subgrupo 57 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 667.

- 543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado.- Créditos a terceros cuyo vencimiento no sea superior a un año, con origen en operaciones de enajenación de inmovilizado.

Cuando los créditos por enajenación de inmovilizado hayan sido concertados con entidades del grupo, multigrupo y asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 534 ó 535, según corresponda.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de dichos créditos, con abono a cuentas del grupo 2.

b) Se abonará por el reintegro, total o parcial o baja en inventario, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y, en caso de pérdidas, a la cuenta 667.

- 544. Créditos a corto plazo al personal.- Créditos concedidos al personal de la entidad cuyo vencimiento no sea superior a un año. En el caso de créditos a administradores deberán figurar en cuenta de cuatro cifras.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 542.

- 545. Dividendo a cobrar.- Créditos por dividendos, sean definitivos o «a cuenta», pendientes de cobro.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe devengado, con abono a la cuenta 760.

b) Se abonará por el importe cobrado, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y por la retención soportada a la cuenta 473.

- 546. Intereses a corto plazo de valores de renta fija.- Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de valores de renta fija.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a1) A la suscripción o compra de los valores, por el importe de los intereses explícitos corridos y no vencidos cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

a2) Por los intereses devengados, tanto implícitos como explícitos, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a la cuenta 761.

b) Se abonará:

b1) Por el importe de los intereses cobrados, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b2) A la enajenación, amortización o baja en inventario de los valores, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 666.

- 547. Intereses a corto plazo de créditos.- Intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de créditos.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los intereses devengados, cuyo vencimiento no sea superior a un año, con abono a las cuentas 762 y 763.

b) Se abonará al cobro de los intereses, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 667.

- 548. Imposiciones a corto plazo.- Saldos favorables en bancos e instituciones de crédito formalizados por medio de «cuenta a plazo» o similares, con vencimiento no superior a un año y de acuerdo con las condiciones que rigen para el sistema financiero. También se incluirán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los intereses a cobrar, con vencimiento no superior a un año, de imposiciones a plazo.

Cuando las imposiciones a plazo hayan sido concertadas con entidades de crédito del grupo, multigrupo y asociadas, la inversión se reflejará en la cuenta 534 ó 535, según corresponda.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará a la formalización, por el importe entregado.

b) Se abonará a la recuperación o traspaso de los fondos.

- 549. Desembolsos pendientes sobre acciones a corto plazo.- Desembolsos pendientes, no exigidos, sobre acciones de entidades que no tengan la consideración de entidades del grupo, multigrupo o asociadas, cuando se trate de inversiones financieras temporales.

Figurará en el Activo del Balance, minorando el saldo de la cuenta 540.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará a la adquisición o suscripción de las acciones, por el importe pendiente de desembolsar, con cargo a la cuenta 540.

b) Se cargará por los desembolsos que se vayan exigiendo, con abono a la cuenta 556 o a la cuenta 540 por lo saldos pendientes, cuando se enajenen acciones no desembolsadas totalmente.

- 55. Otras cuentas no bancarias.

- 551. Cuenta corriente con entidades del grupo.

- 552. Cuenta corriente con entidades asociadas.

- 553. Cuenta corriente con patronos y otros.

- 555. Partidas pendientes de aplicación.

- 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.

- 558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.

- 551/552/553. Cuentas corrientes con...- Cuentas corrientes de efectivo con patronos y cualquiera otra persona natural o jurídica que no sea banco, banquero o institución de crédito, ni cliente o proveedor de la entidad, y que no correspondan a cuentas en participación.

Figurará en el Activo del Balance la suma de saldos deudores, y en el Pasivo la suma de saldos acreedores.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

- 555. Partidas pendientes de aplicación.- Remesas de fondos recibidas cuya causa no resulte, en principio, identificable y siempre que no correspondan a operaciones que por su naturaleza deban incluirse en otros subgrupos. Tales remesas permanecerán registradas en esta cuenta el tiempo estrictamente necesario para aclarar su causa.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los cobros que se produzcan, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará al efectuar la aplicación, con abono a la cuenta a que realmente corresponda.

- 556. Desembolsos exigidos sobre acciones.- Desembolsos exigidos y pendientes de pago correspondientes a inversiones financieras en participaciones en capital.



Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando se exija el desembolso, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54.
- b) Se cargará por los desembolsos que se efectúen, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos.- Dotación fundacional o fondo social, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los fundadores o asociados.

Se desglosarán, con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a cuentas del subgrupo 19.
- b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- 56. Fianzas y depósitos recibidos y constituidos a corto plazo.

- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.

- 561. Depósitos recibidos a corto plazo.

- 565. Fianzas constituidas a corto plazo.

- 566. Depósitos constituidos a corto plazo.

La parte de las fianzas y depósitos, recibidos o constituidos, a largo plazo que tenga vencimiento a corto deberá figurar en el Pasivo o Activo del Balance en la agrupación: Pasivo circulante o Activo circulante, respectivamente; a estos efectos se traspasará a este subgrupo el importe que representen las fianzas y depósitos a largo plazo con vencimiento a corto de las cuentas correspondientes de los subgrupos 18 y 26.

- 560. Fianzas recibidas a corto plazo.- Efectivo recibido como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) A la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con abono a la cuenta 778.

- 561. Depósitos recibidos a corto plazo.- Efectivo recibido en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará a la constitución, por el efectivo recibido, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b) Se cargará a la cancelación, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 565. Fianzas constituidas a corto plazo.- Efectivo entregado como garantía del cumplimiento de una obligación, a plazo no superior a un año.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) A la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

b<sub>2</sub>) Por incumplimiento de la obligación afianzada que determine pérdidas en la fianza, con cargo a la cuenta 678.

- 566. Depósitos constituidos a corto plazo.- Efectivo entregado en concepto de depósito irregular, a plazo no superior a un año.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará a la constitución, por el efectivo entregado, con abono a cuentas del subgrupo 57.

b) Se abonará a la cancelación, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- 57. Tesorería.

- 570. Caja, pesetas.

- 571. Caja, moneda extranjera.

- 572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, pesetas.

- 573. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, moneda extranjera.

- 574. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, pesetas.

- 575. Bancos e instituciones de crédito, cuentas de ahorro, moneda extranjera.

- 570/571. Caja, ...- Disponibilidades de medios líquidos en caja.

Figurarán en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán a la entrada de los medios líquidos y se abonarán a su salida, con abono y cargo a las cuentas que han de servir de contrapartida, según la naturaleza de la operación que provoca el cobro o el pago.

- 572/573/574/575. Bancos e instituciones de crédito...- Saldos a favor de la entidad, en cuentas corrientes a la vista y de ahorro de disponibilidad inmediata en bancos e instituciones de crédito, entendiéndose por tales Cajas de Ahorros, Cajas Rurales y Cooperativas de Crédito para los saldos situados en España y entidades análogas si se trata de saldos situados en el extranjero.

Se excluirán de contabilizar en este subgrupo los saldos en los bancos e instituciones citadas cuando no sean de disponibilidad inmediata. También se excluirán los saldos de disposición inmediata si no estuvieran en poder de bancos o de las instituciones referidas.

Figurarán en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por las entregas de efectivo y por las transferencias, con abono a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el cobro.

b) Se abonarán por la disposición, total o parcial, del saldo, con cargo a la cuenta que ha de servir de contrapartida, según sea la naturaleza de la operación que provoca el pago.

- 58. Ajustes por periodificación.

- 580. Intereses pagados por anticipado.

- 585. Intereses cobrados por anticipado.

- 580. Intereses pagados por anticipado.- Intereses pagados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el Activo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará, al cierre del ejercicio, con abono a las cuentas del subgrupo 66 que hayan registrado los intereses contabilizados.

b) Se abonará, al principio del ejercicio siguiente, con cargo a cuentas del subgrupo 66.

- 585. Intereses cobrados por anticipado.- Intereses cobrados por la entidad que corresponden a ejercicios siguientes.

Figurará en el Pasivo del Balance.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas del subgrupo 76 que hayan registrado los intereses contabilizados.

b) Se cargará, al principio del ejercicio siguiente, con abono a cuentas del subgrupo 76.

- 59. Provisiones financieras.

- 593. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de entidades del grupo.

- 594. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de entidades asociadas.

- 595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades del grupo.

- 596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades asociadas.

- 597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo.

- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.

Expresión contable de las correcciones de valor motivadas por pérdidas reversibles producidas en los créditos y valores pendientes en el grupo 5.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el Activo del Balance minorando las inversiones o los créditos que correspondan.

- 593. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de entidades del grupo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en la cartera de valores a corto plazo emitidos por entidades del grupo. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la pérdida estimada, con cargo a la cuenta 698.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron la dotación a la provisión, con abono a la cuenta 798.

b<sub>2</sub>) Cuando se enajenen los valores o se den de baja en inventario por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 53.

- 594. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo de entidades asociadas.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en la cartera de valores a corto plazo emitidos por entidades multigrupo o asociadas. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 593.

- 595. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades del grupo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en créditos a corto plazo, concedidos a entidades del grupo. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de la pérdida estimada, con cargo a la cuenta 699.

b) Se cargará:

b<sub>1</sub>) Cuando desaparezcan las causas que determinaron la dotación a la provisión, con abono a la cuenta 799.

b<sub>2</sub>) Por la parte de crédito que resulte incobrable, con abono a cuentas del subgrupo 53.

- 596. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo a entidades asociadas.- Importe de las correcciones valorativas por las pérdidas reversibles estimadas en créditos a corto plazo concedidos a entidades multigrupo y asociadas. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 595.

- 597. Provisión por depreciación de valores negociables a corto plazo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en la cartera de valores a corto plazo emitidos por entidades que no tienen la consideración de entidades del grupo, multigrupo y asociadas. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 593.

- 598. Provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.- Importe de las correcciones valorativas por pérdidas reversibles en créditos del subgrupo 54. La estimación de tales pérdidas deberá realizarse de forma sistemática en el tiempo y en todo caso, al cierre del ejercicio.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 595.

## Grupo 6. Compras y gastos

Gastos que tienen su origen en la actividad propia de la entidad, la variación de existencias adquiridas y las pérdidas extraordinarias del ejercicio, así como aprovisionamientos de bienes destinados a la actividad y demás bienes adquiridos por la entidad para su entrega, bien sea sin alterar su forma y sustancia, o previo sometimiento a procesos industriales de adaptación, transformación o construcción. Comprende también todos los gastos del ejercicio, incluidas las adquisiciones de servicios y de materiales consumibles.

En general todas las cuentas del grupo 6 se abonan, al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129; por ello, al exponer los movimientos de las sucesivas cuentas del grupo sólo se hará referencia al cargo. En las excepciones se citarán sólo los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

- 60. Compras.

- 600. Compras de bienes destinados a la actividad.

- 601. Compras de materias primas.

- 602. Compras de otros aprovisionamientos.

- 607. Trabajos realizados por otras entidades.

- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.

- 609. «Rappels» por compras.

Las cuentas del subgrupo 60 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones que en su caso realicen, con la denominación específica que a éstas corresponda.

- 600/601/602/607. Compras de...- Aprovisionamiento de la entidad de bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32.

Comprende también los trabajos que, formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras entidades.

Estas cuentas se cargarán por el importe de las compras, a la recepción de las remesas de los proveedores o a su puesta en camino si los bienes se transportasen por cuenta de la entidad, con abono a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

En particular, la cuenta 607 se cargará a la recepción de los trabajos encargados a otras entidades.

- 608. Devoluciones de compras y operaciones similares.- Remesas devueltas a proveedores, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la recepción de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de las compras que se devuelvan, y en su caso, por los descuentos y similares obtenidos, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará, por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

- 609. «Rappels» por compras.- Descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por los «rappels» que correspondan a la entidad, concedidos por los proveedores, con cargo a cuentas del subgrupo 40 ó 57.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

- 61. Variación de existencias.

- 610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad.

- 611. Variación de existencias de materias primas.

- 612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos.

- 610/611/612. Variación de existencias de...- Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, correspondientes a los subgrupos 30, 31 y 32 (bienes destinados a la actividad, materias primas y otros aprovisionamientos).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 30, 31 y 32. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

- 62. Servicios exteriores.

- 620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.

- 621. Arrendamientos y cánones.

- 622. Reparaciones y conservación.

- 623. Servicios de profesionales independientes.

- 624. Transportes.

- 625. Primas de seguros.

- 626. Servicios bancarios y similares.

- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

- 628. Suministros.

- 629. Otros servicios.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en el subgrupo 60 o que no formen parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

Los cargos en las cuentas 620/629 se harán normalmente con abono a la cuenta 410, a cuentas del subgrupo 57, a provisiones del subgrupo 14 o, en su caso, a la cuenta 475.

- 620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.- Gastos de investigación y desarrollo por servicios encargados a otras entidades.

- 621. Arrendamientos y cánones:

- Arrendamientos.- Los devengados por el alquiler de bienes muebles e inmuebles en uso o a disposición de la entidad.

- Cánones.- Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

- 622. Reparaciones y conservación.- Los de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2.

- 623. Servicios de profesionales independientes.- Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la entidad. Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

- 624. Transportes.- Transportes a cargo de la entidad realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

- 625. Primas de seguros.- Cantidades satisfechas en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal de la entidad.

- 626. Servicios bancarios y similares.- Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

- 627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas.- Importe de los gastos satisfechos por los conceptos que indica la denominación de esta cuenta.

- 628. Suministros.- Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

- 629. Otros servicios.- Los no comprendidos en las cuentas anteriores.

En esta cuenta se contabilizarán, entre otros, los gastos de viaje del personal de la entidad, incluidos los de transporte, y los gastos de oficina no incluidos en otras cuentas.

- 63. Tributos.

- 630. Impuesto sobre beneficios.

- 631. Otros tributos.

- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.

- 6341. Ajustes negativos en IVA de circulante.

- 6342. Ajustes negativos en IVA de inversiones.

- 636. Devolución de impuestos.

- 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.

- 6391. Ajustes positivos en IVA de circulante.

- 6392. Ajustes positivos en IVA de inversiones.

- 630. Impuesto sobre beneficios.- Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe a ingresar por este impuesto, con abono a la cuenta 4752.

a<sub>2</sub>) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe que corresponda al período, resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones, bonificaciones y reducciones distintas de los citados importes a cuenta, con abono a la cuenta 473.

a<sub>3</sub>) Por el impuesto diferido en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.

a<sub>4</sub>) Por la aplicación de impuestos anticipados en ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.

a<sub>5</sub>) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

b) Se abonará:

b<sub>1</sub>) Por el impuesto anticipado en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.

b<sub>2</sub>) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de base imponible negativa a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

b<sub>3</sub>) Por la aplicación de impuestos diferidos en ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

c) Se abonará o cargará, con cargo o abono a la cuenta 129.

- 631. Otros tributos.- Importe de los tributos de los que la entidad es contribuyente y no tengan asiento específico en otras cuentas de este subgrupo o en la cuenta 477.

Se exceptúan igualmente los tributos que deban ser cargados en otras cuentas de acuerdo con las definiciones de las mismas, como sucede, entre otros, con los contabilizados en las cuentas 200, 202, 600/603 y en el subgrupo 62.

Esta cuenta se cargará cuando los tributos sean exigibles, con abono a cuentas de los subgrupos 47 y 57. Igualmente se cargará por el importe de la provisión dotada en el ejercicio con abono a la cuenta 141.

- 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.- Disminución, conocida en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el menor importe del impuesto anticipado, con abono a la cuenta 4740.

a<sub>2</sub>) Por el menor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.

a<sub>3</sub>) Por el mayor importe del impuesto diferido, con abono a la cuenta 479.

- 634. Ajustes negativos en la imposición indirecta.- Aumento de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

- 6341/6342. Ajustes negativos en IVA...- Importe de las diferencias negativas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Estas cuentas se cargarán por el importe de la regularización anual, con abono a la cuenta 472.

- 636. Devolución de impuestos.- Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la entidad como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

- 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.- Aumento, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o disminución, conocida igualmente en el ejercicio, del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a<sub>1</sub>) Por el mayor importe del impuesto anticipado, con cargo a la cuenta 4740.

a<sub>2</sub>) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.

a<sub>3</sub>) Por el menor importe del impuesto diferido, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

- 639. Ajustes positivos en la imposición indirecta.- Disminución de los gastos por impuestos indirectos, que se produce como consecuencia de regularizaciones y cambios en la situación tributaria de la entidad.

- 6391/6392. Ajustes positivos en IVA ...

Importe de las diferencias positivas que resulten, en el IVA soportado deducible correspondiente a operaciones de bienes o servicios del circulante o de bienes de inversión, al practicarse las regularizaciones anuales derivadas de la aplicación de la Regla de Prorrata.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe de la regularización anual, con cargo a la cuenta 472.

b) Se cargarán por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

- 64. Gastos de personal.

- 640. Sueldos y salarios.

- 641. Indemnizaciones.

- 642. Seguridad Social a cargo de la entidad.

- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.

- 649. Otros gastos sociales.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen; cuotas de la Seguridad Social a cargo de la entidad y los demás gastos de carácter social.

- 640. Sueldos y salarios.- Remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la entidad.

a) Se cargará por el importe íntegro de las remuneraciones devengadas:

a<sub>1</sub>) Por el pago en efectivo, con abono a cuentas del subgrupo 57.

a<sub>2</sub>) Por las devengadas y no pagadas, con abono a la cuenta 465.

a<sub>3</sub>) Por compensación de deudas pendientes, con abono a las cuentas 254, 460 y 544 según proceda.

a<sub>4</sub>) Por las retenciones de tributos y cuotas de la Seguridad Social a cargo del personal, con abono a cuentas del subgrupo 47.

- 641. Indemnizaciones.- Cantidades que se entregan al personal de la entidad para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en esta cuenta las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Se cargará por el importe de las indemnizaciones, con abono a cuentas de los subgrupos 46, 47 ó 57.

- 642. Seguridad Social a cargo de la entidad.- Cuotas de la entidad a favor de los organismos de la Seguridad Social por las diversas prestaciones que éstos realizan.

Se cargará por las cuotas devengadas, con abono a la cuenta 476.

- 643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones.- Importe de las aportaciones devengadas a planes de pensiones u otro sistema análogo de cobertura de situaciones de jubilación, invalidez o muerte, en relación con el personal de la entidad.

a) Se cargará:

a<sub>1</sub>) Por el importe de las contribuciones anuales a planes de pensiones u otras instituciones similares externas a la entidad, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 52 ó 57.

a<sub>2</sub>) Por las estimaciones anuales que se realicen con el objeto de nutrir los fondos internos, con abono a la cuenta 140.

- 649. Otros gastos sociales.- Gastos de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal o voluntariamente por la entidad.

Se citan, a título indicativo, las subvenciones a economatos y comedores; sostenimiento de escuelas e instituciones de formación profesional; becas para estudio; primas por contratos de seguros sobre la vida, accidentes, enfermedad, etc., excepto las cuotas de la Seguridad Social.

Se cargará por el importe de los gastos, con abono a cuentas de los grupos 5 ó 7, según se paguen en efectivo o en bienes u otros productos.

- 65. Ayudas monetarias de la entidad y otros gastos de gestión.

- 650. Ayudas monetarias individuales.

- 651. Ayudas monetarias a entidades.

- 652. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.

- 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.

- 654. Reembolso de gastos al órgano de gobierno.

- 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.

- 656. Resultados de operaciones en común.

- 6560. Beneficio transferido (gestor).

- 6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).

- 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

- 659. Otras pérdidas en gestión corriente.

Gastos por ayudas monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad propia de la entidad, así como otros de gestión de la misma.

- 650. Ayudas monetarias individuales.- Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas o familias y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad.

Esta cuenta podrá desarrollarse a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas.

Se citan a título indicativo, subsidios, becas, manutención y alojamiento, premios, cooperación social, atención sanitaria.

Se cargará por el importe de las ayudas concedidas, con abono a la cuenta 412 o a cuentas del subgrupo 57.

- 651. Ayudas monetarias a entidades.- Importe de las prestaciones de carácter monetario recogidas en la cuenta 650 concedidas a entidades y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 650.

- 652. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros.- Importe de las prestaciones de carácter monetario recogidas en las cuentas 650 y 651 que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 650.

- 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración.- Gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad; se citan a modo de ejemplo los gastos de transporte, comida y vestuario.

A estos efectos se entiende por voluntario el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

Se cargará por el importe de los gastos producidos con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- 654. Reembolso de gastos al órgano de gobierno.- Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.

Se cargará por el importe de los gastos a reembolsar con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad.- Pérdidas por insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a cuentas de los grupos 43 y 44.

- 656. Resultados de operaciones en común.

- 6560. Beneficio transferido (gestor).- Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los arts. 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6560 la entidad gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado art. 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6560 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419 o a cuentas del subgrupo 57.

- 6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor).- Pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419 o a cuentas del subgrupo 57.

- 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.- Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

Se cargará por el importe del reintegro con abono, generalmente, a cuentas del grupo 4 o subgrupo 57

- 659. Otras pérdidas en gestión corriente.- Las que teniendo esta naturaleza, no figuran en cuentas anteriores. En particular, reflejará la regularización anual de utillaje y herramientas.

- 66. Gastos financieros.

- 661. Intereses de obligaciones y bonos.

- 662. Intereses de deudas a largo plazo.

- 663. Intereses de deudas a corto plazo.

- 664. Intereses por descuento de efectos.

- 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.

- 666. Pérdidas en valores negociables.

- 667. Pérdidas de créditos.

- 668. Diferencias negativas de cambio.

- 669. Otros gastos financieros.

- 661. Intereses de obligaciones y bonos.- Importe de los intereses devengados durante el ejercicio correspondientes a la financiación ajena instrumentada en valores negociables, cualquiera que sea el plazo de vencimiento y el modo en que estén instrumentados tales intereses, incluidos con el debido desglose en cuentas de cuatro o más cifras, los que correspondan a la periodificación de la diferencia entre el importe de reembolso y el precio de emisión de valores de renta fija y otros valores análogos.

Se cargará al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 50 ó 51 o a la cuenta 271 y, en su caso, a la cuenta 475.

- 662/663. Intereses de...- Importe de los intereses de los préstamos recibidos y otras deudas pendientes de amortizar, cualquiera que sea el modo en que se instrumenten tales intereses, realizándose los desgloses en las cuentas de cuatro o más cifras que sean necesarias.

Se cargarán al devengo de los intereses por el íntegro de los mismos, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 51 ó 52 o a la cuenta 272 y, en su caso, a la cuenta 475.

- 664. Intereses por descuento de efectos.- Intereses en las operaciones de descuento de letras y otros efectos.

Se cargará por el importe de los intereses, con abono, generalmente, a la cuenta 5208.

- 665. Descuentos sobre ventas por pronto pago.- Descuentos y asimilados que conceda la entidad a sus clientes, por pronto pago, estén o no incluidos en factura.

Se cargará por los descuentos y asimilados concedidos, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 43.

- 666. Pérdidas en valores negociables.- Pérdidas producidas en la enajenación de valores de renta fija o variable, excluidas las que deban registrarse en las cuentas 672 y 673.

Se cargará por la pérdida producida en la enajenación, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

- 667. Pérdidas de créditos.- Pérdidas producidas por insolvencias firmes de créditos.

Se cargará por la pérdida producida con motivo de la insolvencia firme, con abono a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 y 54.

- 668. Diferencias negativas de cambio.- Pérdidas producidas por modificaciones del tipo de cambio en valores de renta fija, créditos, deudas y efectivo, en moneda extranjera, de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas de Valoración.

a) Se cargará:

a1) Al final del ejercicio o cuando venzan los respectivos valores, créditos o débitos, con abono a cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5 representativas de los valores, créditos, débitos y efectivo, en moneda extranjera.

a2) Cuando se cobren los valores y créditos, se paguen los débitos o se entregue el efectivo en moneda extranjera, con abono a cuentas del subgrupo 57.

- 669. Otros gastos financieros.- Gastos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo, incluyendo la cuota anual que corresponda imputar al ejercicio de los gastos comprendidos en la cuenta 270.

Se cargará por el importe de los gastos devengados y por el importe que deba imputarse en el ejercicio de los gastos de formalización de deudas recogidos en el Activo, con abono, en este último caso, a la cuenta 270.

- 67. Pérdidas procedentes del inmovilizado y gastos excepcionales.

- 670. Pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial.

- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes de Patrimonio Histórico.

- 672. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.

- 673. Pérdidas procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.

- 674. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.

- 678. Gastos extraordinarios.

- 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.

- 670/671. Pérdidas procedentes del...- Pérdidas producidas en la enajenación de inmovilizado inmaterial, material y de bienes del Patrimonio Histórico, o por la baja en inventario total o parcial, como consecuencia de pérdidas por depreciaciones irreversibles de dichos activos.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación, con abono a las cuentas del grupo 2 que correspondan.

- 672/673. Pérdidas procedentes de participaciones...- Pérdidas producidas en la enajenación de participaciones en capital a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, o por la baja en inventario, total o parcial.

Se cargarán por la pérdida producida en la enajenación, con abono a cuentas del subgrupo 24.

- 674. Pérdidas por operaciones con obligaciones propias.- Pérdidas producidas con motivo de la amortización de obligaciones emitidas por la entidad.

Se cargará por las pérdidas producidas al amortizar los valores con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- 678. Gastos extraordinarios.- Pérdidas y gastos de cuantía significativa que no deban considerarse periódicos al evaluar los resultados futuros de la entidad.

Como regla general una pérdida o gasto se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por hechos o transacciones que, teniendo en cuenta el sector de actividad en que opera la entidad, cumplen las dos condiciones siguientes:

- Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la entidad, y

- No se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia.

A título indicativo se señalan los siguientes: Los producidos por inundaciones, incendios y otros accidentes; costes de una oferta pública de compra de acciones sin éxito; sanciones y multas fiscales o penales.

- 679. Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores.- Se incluirán los gastos y pérdidas relevantes correspondientes a ejercicios anteriores, pudiéndose contabilizar por naturaleza los que tengan poca importancia relativa.

- 68. Dotaciones para amortizaciones.

- 680. Amortización de gastos de establecimiento.



- 681. Amortización del inmovilizado inmaterial.
- 682. Amortización del inmovilizado material.
- 680. Amortización de gastos de establecimiento.- Cuota del ejercicio que corresponde por amortización de gastos de establecimiento.  
Se cargará por la cuota de amortización anual, con abono a cuentas del subgrupo 20.
- 681/682. Amortización del inmovilizado...- Expresión de la depreciación sistemática anual efectiva sufrida por el inmovilizado inmaterial y material, por su aplicación al proceso productivo.  
Se cargarán por la dotación del ejercicio, con abono a las cuentas 281 y 282.
- 69. Dotaciones a las provisiones.
- 690. Dotación al fondo de reversión.
- 691. Dotación a la provisión del inmovilizado inmaterial.
- 692. Dotación a la provisión del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.
- 693. Dotación a la provisión de existencias.
- 694. Dotación a la provisión para insolvencias de la actividad.
- 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.
- 690. Dotación al fondo de reversión.- Dotación estimada al cierre del ejercicio que debe realizarse al fondo de reversión.  
Se cargará por el importe de la dotación estimada, con abono a la cuenta 144.
- 691/692. Dotación a la provisión del inmovilizado...- Corrección valorativa por depreciación de carácter reversible en el inmovilizado inmaterial, material y bienes del Patrimonio Histórico.  
Se cargarán por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 291 y 292.
- 693. Dotación a la provisión de existencias.- Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por depreciación de carácter reversible en las existencias.  
Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a cuentas del subgrupo 39.
- 694. Dotación a la provisión para insolvencias de la actividad.- Corrección valorativa, realizada al cierre del ejercicio, por depreciación de carácter reversible en clientes, usuarios y deudores.  
Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 490, 493, 494 ó 495  
Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.
- 695. Dotación a la provisión para otras operaciones de la actividad.- Dotación, realizada al cierre del ejercicio, para riesgos y gastos derivados de devoluciones de ventas, garantías de reparación, revisiones y otras operaciones de la actividad.  
Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a la cuenta 499.
- 696. Dotación a la provisión para valores negociables a largo plazo.- Corrección valorativa por depreciación de carácter reversible en valores negociables de los subgrupos 24 y 25.  
Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 293, 294 ó 297.
- 697. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.- Corrección valorativa por depreciación de carácter reversible en créditos de los subgrupos 24 y 25.  
Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 295, 296 ó 298.
- 698. Dotación a la provisión para valores negociables a corto plazo.- Corrección valorativa por depreciación de carácter reversible en valores negociables de los subgrupos 53 y 54.  
Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 593, 594 ó 597.
- 699. Dotación a la provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.- Corrección valorativa por depreciación de carácter reversible en créditos de los subgrupos 53 y 54.  
Se cargará por el importe de la depreciación estimada, con abono a las cuentas 595, 596 ó 598.

## Grupo 7. Ventas e ingresos

Ingresos por cuotas y otros fondos obtenidos por la actividad propia de la entidad, así como los derivados de la enajenación de bienes y prestación de servicios; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios extraordinarios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

- 70. Ventas de mercaderías, de producción propia, de servicios, etc.
- 700. Ventas de mercaderías.
- 701. Ventas de productos terminados.
- 702. Ventas de productos semiterminados.
- 703. Ventas de subproductos y residuos.
- 704. Ventas de envases y embalajes.
- 705. Prestaciones de servicios.
- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.
- 709. «Rappels» sobre ventas.

Las cuentas del subgrupo 70 se adaptarán por las entidades a las características de las operaciones de carácter mercantil que, en su caso, realicen, con la denominación específica que a éstas corresponda.

- 700/705. Ventas de...- Transacciones, con salida o entrega de los bienes o servicios objeto de la actividad de la entidad, mediante precio.

Estas cuentas se abonarán por el importe de las ventas, con cargo a cuentas del subgrupo 43 ó 57.

- 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares.- Remesas devueltas por clientes, normalmente por incumplimiento de las condiciones del pedido. En esta cuenta se contabilizarán también los descuentos y similares originados por la misma causa, que sean posteriores a la emisión de la factura.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de las ventas devueltas por clientes y, en su caso, por los descuentos y similares concedidos, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre del ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

- 709. «Rappels» sobre ventas.- Descuentos y similares que se basan en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por los «rappels» que correspondan o sean concedidos a los clientes, con abono a las cuentas de los subgrupos 43 ó 57 que correspondan.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio, con cargo a la cuenta 129.

- 71. Variación de existencias.

- 710. Variación de existencias de productos en curso.

- 711. Variación de existencias de productos semiterminados.

- 712. Variación de existencias de productos terminados.

- 713. Variación de existencias de subproductos, residuos y materiales recuperados.

- 710/713. Variación de existencias de...- Cuentas destinadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales correspondientes a los subgrupos 33, 34, 35 y 36 (productos en curso, productos semiterminados, productos terminados y subproductos, residuos y materiales recuperados).

Su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por el importe de las existencias iniciales y se abonarán por el de las existencias finales, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas de los subgrupos 33, 34, 35 y 36. El saldo que resulte de estas cuentas se cargará o abonará, según los casos, a la cuenta 129.

- 72. Ingresos propios de la entidad.

- 720. Cuotas de usuarios.

- 721. Cuotas de afiliados.

- 722. Promociones para captación de recursos.

- 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.

- 725. Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio.

- 726. Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio.

- 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.

Ingresos obtenidos de la actividad propia de la entidad.

- 720. Cuotas de usuarios.- Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.

Se citan, a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como los derivados de entregas de bienes, prestaciones sociales y asistenciales.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 44 ó 57.

- 721. Cuotas de afiliados.- Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 720.

- 722. Promoción para captación de recursos.- Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio. A estos efectos podrán crearse cuentas de cuatro o más cifras para campañas y modalidades diferentes.

Se abonará por el importe de los ingresos con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones.- Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 720.

- 725. Subvenciones oficiales afectas a la actividad propia de la entidad imputadas al resultado del ejercicio.- Importes traspasados al resultado del ejercicio de las subvenciones oficiales concedidas por las Administraciones Públicas, al objeto, por lo general, de asegurar el cumplimiento de los fines de la actividad propia de la entidad, de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de Valoración.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

- 726. Donaciones y legados afectos a la actividad propia de la entidad imputados al resultado del ejercicio.- Importes traspasados al resultado del ejercicio de las donaciones y legados concedidos a favor de la entidad gratuitamente sin ningún tipo de contraprestación directa o indirecta para el cumplimiento de los fines de la actividad propia de la entidad, de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de Valoración.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

- 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones.- Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su devolución.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas de los subgrupos 41 ó 57.

- 73. Trabajos realizados para la entidad.

- 730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.

- 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.

- 732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.

- 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.

- 737. Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.

Contrapartida de los gastos realizados por la entidad para su inmovilizado, utilizando sus equipos y su personal, que se activan. También se contabilizarán en este subgrupo los realizados, mediante encargo, por otras entidades con finalidad de investigación y desarrollo, así como los que correspondan para incluir determinados gastos en el activo.

- 730. Incorporación al activo de gastos de establecimiento.- Conjunto de gastos de establecimiento, realizados en la entidad, que se activan.

Se abonará por el importe de los gastos objeto de distribución en varios ejercicios, con cargo a cuentas del subgrupo 20.

- 731. Trabajos realizados para el inmovilizado inmaterial.- Gastos de investigación y desarrollo y otros realizados para la creación de los bienes comprendidos en el subgrupo 21.

Se abonará por el importe de los gastos que sean objeto de inventario, con cargo a la cuenta 210 ó 215.

- 732. Trabajos realizados para el inmovilizado material.- Construcción o ampliación de los bienes y elementos comprendidos en el subgrupo 22.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a cuentas del subgrupo 22.

- 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso.- Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo. También se incluirá en esta cuenta la contrapartida de los gastos financieros activados.

Se abonará por el importe anual de los gastos, con cargo a la cuenta 229.

- 737. Incorporación al activo de gastos de formalización de deudas.- Importe a activar de los gastos realizados por las operaciones señaladas en el título de la cuenta.

Se abonará por el importe de los gastos objeto de distribución en varios ejercicios, con cargo a la cuenta 270.

- 74. Subvenciones a la explotación.

- 740. Subvenciones oficiales a la explotación.

- 741. Otras subvenciones a la explotación.

Las concedidas por las Administraciones públicas, entidades o particulares que tienen su origen en las actividades mercantiles al objeto, por lo general, de asegurar a éstas una rentabilidad mínima o compensar «déficit» de explotación.

- 740. Subvenciones oficiales a la explotación.- Las recibidas de las Administraciones públicas.

Se abonará por el importe de la subvención, con cargo a cuentas de los subgrupos 47 ó 57.

- 741. Otras subvenciones a la explotación.- Las recibidas de entidades o particulares.

Se abonará por el importe de la subvención, con cargo a cuentas de los subgrupos 44 ó 57.

- 75. Otros ingresos de gestión.

- 752. Ingresos por arrendamientos.

- 753. Ingresos de propiedad industrial e intelectual cedida en explotación.

- 754. Ingresos por comisiones.

- 755. Ingresos por servicios al personal.

- 756. Resultados de operaciones en común.

- 7560. Pérdida transferida (gestor).

- 7561. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).

- 759. Ingresos por servicios diversos.

Ingresos no comprendidos en otros subgrupos siempre que no tengan carácter extraordinario.

- 752. Ingresos por arrendamientos.- Los devengados por el alquiler de bienes muebles o inmuebles cedidos para el uso o la disposición por terceros. Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas del subgrupo 44 ó 57.

- 753. Ingresos de propiedad industrial e intelectual cedida en explotación.- Cantidades fijas y variables que se perciben por la cesión en explotación, del derecho al uso, o la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial e intelectual.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

- 754. Ingresos por comisiones.- Cantidades fijas o variables percibidas como contraprestación a servicios de mediación realizados de manera accidental. Si la mediación fuera el objeto principal de la actividad de la entidad, los ingresos por este concepto se registrarán en la cuenta 705.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

- 755. Ingresos por servicios al personal.- Ingresos por servicios varios, tales como economatos, comedores, transportes, viviendas, etc., facilitados por la entidad a su personal.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o a la cuenta 649.

- 756. Resultados de operaciones en común.

- 7560. Pérdida transferida (gestor).- Pérdida que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los arts. 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 7560 la entidad gestora contabilizará dicha pérdida, una vez cumplimentados los requisitos del citado art. 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 7560 se abonará por la pérdida que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con cargo a la cuenta 449 o a cuentas del subgrupo 57.

- 7561. Beneficio atribuido (partícipe o asociado no gestor).- Beneficio que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se abonará por el importe del beneficio, con cargo a la cuenta 449 o a cuentas del subgrupo 57.

- 759. Ingresos por servicios diversos.- Los originados por la prestación eventual de ciertos servicios a otras entidades o particulares. Se citan, a modo de ejemplo, los de transporte, reparaciones, asesorías, informes, etc.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 752.

- 76. Ingresos financieros.

- 760. Ingresos de participaciones en capital.

- 761. Ingresos de valores de renta fija.

- 762. Ingresos de créditos a largo plazo.

- 763. Ingresos de créditos a corto plazo.

- 765. Descuentos sobre compras por pronto pago.

- 766. Beneficios en valores negociables.

- 768. Diferencias positivas de cambio.

- 769. Otros ingresos financieros.

- 760. Ingresos de participaciones en capital.- Rentas a favor de la entidad, devengadas en el ejercicio, provenientes de participaciones en capital.

Se abonará cuando nazca el derecho a percibir dividendos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas del subgrupo 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

- 761. Ingresos de valores de renta fija.- Intereses de valores de renta fija a favor de la entidad, devengados en el ejercicio.

Se abonará al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

- 762/763. Ingresos de créditos...- Importe de los intereses de préstamos y otros créditos, devengados en el ejercicio.

Se abonarán al devengo de los intereses, tanto implícitos como explícitos, por el íntegro de los mismos, con cargo a cuentas de los subgrupos 24, 25, 53 ó 54 y, en su caso, a la cuenta 473.

- 765. Descuentos sobre compras por pronto pago.- Descuentos y asimilados que le concedan a la entidad sus proveedores, por pronto pago, estén o no incluidos en factura.

Se abonará por los descuentos y asimilados concedidos, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 40.

- 766. Beneficios en valores negociables.- Beneficios producidos en la enajenación de valores de renta fija o variable, excluidos los que deban registrarse en las cuentas 772 y 773.

Se abonará por el beneficio producido en la enajenación, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

- 768. Diferencias positivas de cambio.- Beneficios producidos por modificaciones del tipo de cambio en valores de renta fija, créditos, deudas y efectivo, en moneda extranjera, de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas de Valoración.

a) Se abonará:

a.1) Cuando venzan los valores, los créditos y deudas que originaron los citados beneficios, con cargo a las cuentas de los grupos 1, 2, 4 ó 5 representativas de los valores, créditos o débitos en moneda extranjera.

a.2) Al final del ejercicio, con cargo a cuentas del subgrupo 57 representativas del efectivo en moneda extranjera.

a.3) Cuando los beneficios resulten imputables a resultados de acuerdo con las Normas de Valoración, con cargo a la cuenta 136.

a.4) Cuando se cobren los valores y créditos, se paguen los débitos o se entregue el efectivo en moneda extranjera, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

- 769. Otros ingresos financieros.- Ingresos de naturaleza financiera no recogidos en otras cuentas de este subgrupo.

Se abonará por el importe de los ingresos devengados.

- 77. Beneficios procedentes del inmovilizado e ingresos excepcionales.

- 770. Beneficios procedentes del inmovilizado inmaterial.

- 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

- 772. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades del grupo.

- 773. Beneficios procedentes de participaciones en capital a largo plazo de entidades asociadas.

- 774. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.

- 775. Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio.

- 778. Ingresos extraordinarios.

- 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.

- 770/771. Beneficios procedentes del...- Beneficios producidos en la enajenación de inmovilizado inmaterial, material y de bienes del Patrimonio Histórico.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

- 772/773. Beneficios procedentes de participaciones...- Beneficios producidos en la enajenación de participaciones en capital a largo plazo en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

Se abonarán por el beneficio obtenido en la enajenación, con cargo, generalmente, a las cuentas del grupo 5 que correspondan.

- 774. Beneficios por operaciones con obligaciones propias.- Beneficios producidos con motivo de la amortización de obligaciones emitidas por la entidad.

Se abonará por los beneficios producidos al amortizar los valores, con cargo a cuentas del subgrupo 15.

- 775. Subvenciones, donaciones y legados traspasados al resultado del ejercicio.- Importe traspasado al resultado del ejercicio de las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil, de acuerdo con los criterios establecidos en la Norma de Valoración.

Su movimiento queda explicado en la cuenta 130.

- 778. Ingresos extraordinarios.- Beneficios e ingresos de cuantía significativa que no deban considerarse periódicos al evaluar los resultados futuros de la entidad.

Como regla general un beneficio o ingreso se considerará como partida extraordinaria únicamente si se origina por hechos o transacciones que, teniendo en cuenta la actividad de la entidad, cumplen las dos condiciones siguientes:

- Caen fuera de las actividades ordinarias y típicas de la entidad, y

- No se espera, razonablemente, que ocurran con frecuencia.

Se incluirán, entre otros, los procedentes de la rehabilitación de aquellos créditos que en su día fueron amortizados por insolvencias firmes.

- 779. Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores.- Se incluirán los ingresos y beneficios relevantes correspondientes a ejercicios anteriores, pudiéndose contabilizar por naturaleza los que tengan poca importancia relativa.

- 79. Excesos y aplicaciones de provisiones.

- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.

- 791. Exceso de provisión del inmovilizado inmaterial.

- 792. Exceso de provisión del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico.

- 793. Provisión de existencias aplicada.

- 794. Provisión para insolvencias de la actividad aplicada.

- 795. Provisión para otras operaciones de la actividad aplicada.

- 796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo

- 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo
- 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.
- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo
- 790. Exceso de provisión para riesgos y gastos.- Diferencia positiva entre el importe de la provisión existente y el que le corresponda de acuerdo con los criterios de cuantificación de dicha provisión.

Se abonará por la citada diferencia, con cargo a cuentas del subgrupo 14.

- 791/792. Exceso de provisión del inmovilizado...- Corrección valorativa, por la recuperación de valor del inmovilizado inmaterial, material y de bienes del Patrimonio Histórico, hasta el límite de las provisiones dotadas con anterioridad.

Se abonarán por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 291 y 292.

- 793. Provisión de existencias aplicada.- Importe de la provisión existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe dotado en el ejercicio precedente, con cargo a cuentas del subgrupo 39.

- 794. Provisión para insolvencias de la actividad aplicada.- Importe de la provisión existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará por el importe dotado en el ejercicio precedente, con cargo a las cuentas 490, 493, 494 ó 495.

Cuando se utilice la alternativa segunda prevista en la cuenta 490, definición y movimiento contable se adaptarán a lo establecido en dicha cuenta.

- 795. Provisión para otras operaciones de la actividad aplicada.- Importe de la provisión existente al cierre del ejercicio anterior.

Se abonará, al cierre del ejercicio, por el importe dotado en el ejercicio precedente, con cargo a la cuenta 499.

- 796. Exceso de provisión para valores negociables a largo plazo.- Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 24 y 25, hasta el límite de las provisiones dotadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 293, 294 ó 297.

- 797. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a largo plazo.- Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 24 y 25, hasta el límite de las provisiones dotadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 295, 296 ó 298.

- 798. Exceso de provisión para valores negociables a corto plazo.- Corrección valorativa, por la recuperación de valor en inversiones financieras de los subgrupos 53 y 54, hasta el límite de las provisiones dotadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 593, 594 ó 597.

- 799. Exceso de provisión para insolvencias de créditos a corto plazo.- Corrección valorativa, por la recuperación de valor en créditos de los subgrupos 53 y 54, hasta el límite de las provisiones dotadas con anterioridad.

Se abonará por el importe de la corrección de valor, con cargo a las cuentas 595, 596 ó 598.

## **CUARTA PARTE. Cuentas anuales**

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

#### **1ª. Documentos que integran las cuentas anuales**

Las cuentas anuales comprenden el Balance, la Cuenta de Resultados 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 y de los resultados de la entidad.

#### **2ª. Formulación de cuentas anuales**

1. Las cuentas anuales deberán ser formuladas por el órgano de gobierno de la entidad en el plazo legalmente establecido. A estos efectos, las cuentas anuales expresarán la fecha en que se hubieran formulado y deberán ser firmadas por todos los responsables de las mismas; si faltara la firma de alguno de ellos, se hará expresa indicación de la causa, en cada uno de los documentos en que falte.

2. El Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

3. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en pesetas; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o en millones de pesetas cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, en este caso deberá indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales; en todo caso, deberán redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

#### **3ª. Estructura de las cuentas anuales**

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

2. Sin perjuicio de lo establecido en la norma de elaboración 4.<sup>a</sup>, si una entidad sin fines lucrativos realiza actividades ordinarias de carácter mercantil, formulará los modelos de cuentas anuales normales incluidos en este texto, si supera las circunstancias establecidas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

#### 4<sup>a</sup>. Cuentas anuales abreviadas

1. Las entidades sin fines lucrativos podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados cuando a la fecha de cierre del ejercicio, concurran, al menos, dos de las circunstancias siguientes:

- Que el total de las partidas del Activo no supere 400 millones de pesetas. A estos efectos, se entenderá por Activo el total que figure en el modelo de Balance.

- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 400 millones de pesetas. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y 2. «Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil» que figuran en el Haber de la Cuenta de Resultados.

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

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

2. En el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión, las entidades podrán formular los modelos de cuentas anuales abreviados si reúnen al cierre de dicho ejercicio, al menos, dos de las tres circunstancias del apartado anterior.

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

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

El Balance, que comprende, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el Activo de la entidad y las obligaciones y los fondos propios que forman el Pasivo de la misma deberá formularse teniendo en cuenta que:

a) En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura del Balance bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

b) No podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la Memoria.

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

d) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la Memoria.

e) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

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

g) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si se favorece la claridad.

h) Los créditos y deudas con entidades del grupo o asociadas, cualquiera que sea su naturaleza, figurarán en las partidas del Activo o Pasivo correspondientes, con separación de las que no correspondan a entidades del grupo o asociadas, respectivamente. A estos efectos, en las partidas correspondientes a entidades asociadas también se incluirán las relaciones con entidades multigrupo.

i) La clasificación entre corto y largo plazo se realizará teniendo en cuenta el plazo previsto para el vencimiento, enajenación o cancelación. Se considerará largo plazo cuando sea superior a un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

j) El importe global de los derechos sobre los bienes afectos a operaciones de arrendamiento financiero que deban lucir en el Activo figurará en rúbrica independiente. A estos efectos se creará una partida en el epígrafe B.II del Activo del Balance, con la denominación «Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero». Las deudas correspondientes a tales operaciones figurarán en rúbrica independiente. A estos efectos se crearán las partidas «Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo» y «Acreedores por arrendamiento financiero a corto plazo» en los epígrafes D.II y E.II, respectivamente, del Pasivo del Balance.

k) Las inversiones financieras con vencimiento no superior a un año figurarán en el epígrafe D.V del Activo, «Inversiones financieras temporales».

l) Los desembolsos pendientes sobre acciones que constituyan inversiones financieras permanentes, que no estén exigidos pero que conforme al art. 42 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas sean exigibles a corto plazo figurarán en la partida E.VI.3 del Pasivo del Balance.

m) La financiación ajena con vencimiento no superior a un año figurará en la agrupación E del Pasivo, «Acreedores a corto plazo».

n) Cuando existan provisiones para riesgos y gastos con vencimiento no superior a un año se creará la agrupación F del Pasivo, con la denominación de «Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo».

ñ) Para las cuentas deudoras por operaciones de la actividad con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe B.VI del Activo, con la denominación de «Deudores por operaciones de la actividad a largo plazo»; realizándose el desglose necesario.

o) Para las cuentas acreedoras por operaciones de la actividad con vencimiento superior a un año se creará el epígrafe D.VI, del Pasivo, con la denominación de «Acreedores por operaciones de la actividad a largo plazo»; realizándose el desglose necesario.

p) Si existieran operaciones vinculadas, la partida D.III «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», del Activo del Balance, se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

q) Si existieran operaciones vinculadas, la partida E.IV «Beneficiarios-Acreedores», del Pasivo del Balance, se desglosará en «Entidades del grupo», «Entidades asociadas» y «Otros».

#### 6ª. Cuenta de Resultados

La Cuenta de Resultados, que comprende, con la debida separación, los ingresos y los gastos del ejercicio y, por diferencia, el resultado del mismo o excedente, se formulará teniendo en cuenta que:

a) En cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura de la Cuenta de Resultados, bien por realizarse un cambio de imputación, se deberá proceder a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

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

c) No podrá modificarse la estructura de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán en la Memoria.

d) Podrán añadirse nuevas partidas a las previstas en los modelos, normal y abreviado, siempre que su contenido no esté previsto en las existentes.

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

f) Podrán agruparse las partidas precedidas de números árabes, si sólo representan un importe irrelevante para mostrar la imagen fiel o si favorecen la claridad.

g) En las partidas correspondientes a entidades asociadas también se incluirán las relaciones con entidades multigrupo.

h) Los gastos financieros de deudas a largo plazo con vencimiento a corto figurarán en el Debe, en la agrupación 8. «Gastos financieros y gastos asimilados».

#### 7ª. Memoria

La Memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el Balance y en la Cuenta de Resultados; se formulará teniendo en cuenta que:

a) El modelo de la Memoria recoge la información mínima a cumplimentar; no obstante, en aquellos casos en que la información que se solicita no sea significativa no se cumplimentarán los apartados correspondientes.

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

c) Deberá indicarse cualquier otra información no incluida en el modelo de la Memoria que sea necesaria para facilitar la comprensión de las cuentas anuales objeto de presentación, con el fin de que las mismas reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

d) Lo establecido en la Memoria en relación con las entidades asociadas deberá entenderse también referido a las entidades multigrupo.

e) Lo establecido en el apartado 4 de la Memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

#### 8ª. Cuadro de financiación

El cuadro de financiación, que recoge los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o el empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante, formará parte de la Memoria. Se formulará teniendo en cuenta que:

a) En cada partida deberán figurar además de las cifras del ejercicio que se cierra las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. Cuando unas y otras no sean comparables, se procederá a adaptar los importes del ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio corriente.

b) Las rúbricas incluidas en el cuadro de financiación deberán adaptarse en función de la importancia que para la entidad hayan tenido las distintas operaciones, realizando agrupaciones de los distintos conceptos cuando resulten de escasa importancia e incorporando aquellos no incluidos que puedan ser significativos para apreciar e interpretar los cambios acaecidos en la situación financiera.

c) El cuadro de financiación deberá mostrar separadamente los distintos orígenes y aplicaciones permanentes de recursos en función de las operaciones que los han producido y con independencia de si dichas operaciones han afectado o no formalmente al capital circulante, incluidas, entre otras, las ampliaciones de la dotación fundacional o fondo social realizadas mediante conversión de deudas a largo plazo, que deberán figurar simultánea-



mente como aplicación y como origen de fondos. Asimismo, deberá mostrar resumidamente los aumentos y disminuciones que se han producido en el ejercicio en dicho capital circulante.

d) El excedente del ejercicio será objeto de corrección para eliminar los beneficios o pérdidas que sean consecuencia de correcciones valorativas de activos inmovilizados o pasivos a largo plazo, los gastos e ingresos que no hayan supuesto variación del capital circulante y los resultados obtenidos en la enajenación de elementos del inmovilizado. Las partidas que dan lugar a la corrección del excedente son, entre otras, las siguientes:

- Aumento del excedente positivo o disminución del excedente negativo:

1. Dotaciones a las amortizaciones y provisiones de inmovilizado.
2. Dotación a la provisión para riesgos y gastos.
3. Gastos derivados de intereses diferidos.
4. Amortización de gastos de formalización de deudas.
5. Diferencias de cambio negativas.
6. Pérdidas de la enajenación de inmovilizado.
7. Impuesto sobre Sociedades diferido en el ejercicio y los ajustes pertinentes.

- Disminución del excedente positivo o aumento del excedente negativo:

1. Excesos de provisiones de inmovilizado.
2. Excesos de provisiones para riesgos y gastos.
3. Ingresos derivados de intereses diferidos.
4. Diferencias de cambio positivas.
5. Beneficios en la enajenación de inmovilizado.
6. Subvenciones, donaciones y legados de capital y otros traspasados al resultado del ejercicio.
7. Impuesto sobre Sociedades anticipado en el ejercicio y crédito impositivo generado en el ejercicio por compensación de pérdidas y los ajustes pertinentes.

Cuando el excedente del ejercicio corregido fuese positivo, se mostrará en recursos bajo la denominación «Recursos procedentes de las operaciones». Por el contrario, si dicho excedente del ejercicio corregido fuese negativo, se mostrará en aplicaciones con la denominación «Recursos aplicados en las operaciones».

Como nota al cuadro de financiación, se deberá incluir un resumen de las correcciones al excedente, conciliando el excedente contable del ejercicio con los recursos procedentes de las operaciones que se muestran en el mencionado cuadro.

e) Los recursos obtenidos en la enajenación o cancelación anticipada de inmovilizado material, inmaterial o financiero se obtendrán sumando o restando, respectivamente, al valor neto contable del correspondiente inmovilizado, el beneficio o pérdida obtenido en la operación.

f) Las revalorizaciones de inmovilizado realizadas en el ejercicio al amparo de una Ley no serán consideradas ni como orígenes ni como aplicaciones de recursos, sin perjuicio de que las revalorizaciones que hayan afectado a elementos de inmovilizado enajenados en el ejercicio sean consideradas como mayor valor contable a efectos de determinar los recursos obtenidos en el ejercicio como consecuencia de dicha enajenación.

g) Los distintos orígenes y aplicaciones de recursos por operaciones formalizadas en el ejercicio se mostrarán en el cuadro de financiación por su importe efectivo, esto es, deducidos los gastos e ingresos por intereses diferidos, y cualquier otro gasto o ingreso a distribuir en varios ejercicios que no haya supuesto variación del capital circulante.

h) Las diferencias de cambio de valores de renta fija, deudas y créditos a largo plazo acaecidas durante el ejercicio no se mostrarán como origen o aplicación de fondos, debiéndose proceder, por tanto, a la correspondiente corrección del excedente o a su compensación con ingresos a distribuir en varios ejercicios.

i) La aplicación de recursos en inversiones financieras permanentes, que sea consecuencia de la renegociación o traspaso de inversiones financieras temporales, se mostrará separadamente bajo la denominación «Renegociación de inversiones financieras temporales» cuando la importancia de su volumen así lo aconseje. Esta regla resultará también de aplicación a los recursos obtenidos por renegociación de deudas a corto plazo, debiendo figurar separadamente, en su caso, con la denominación «Renegociación de deudas a corto plazo».

j) Los recursos aplicados por traspaso a corto plazo de deudas a largo plazo se mostrarán por el valor de reembolso de la deuda.

k) Los recursos aplicados por cancelación anticipada de deudas a largo plazo se mostrarán por el importe efectivo de la cancelación.

l) Los recursos procedentes de aportaciones de fundadores y otros lucirán en el cuadro de financiación, como origen de fondos, en el ejercicio en que se realice la aportación efectiva o en el que se haya acordado el desembolso.

m) Cuando se produzcan operaciones de la actividad a largo plazo, los débitos y créditos constituyen, respectivamente, orígenes o aplicaciones permanentes de recursos y deberán figurar separadamente en el cuadro de financiación, según el siguiente detalle:

- Recursos aplicados en operaciones de la actividad:

- Créditos de la actividad a largo plazo.

- Traspaso a corto plazo de deudas de la actividad.

- Recursos obtenidos por operaciones de la actividad:

- Deudas de la actividad a largo plazo.
- Traspaso a corto plazo de créditos de la actividad.

#### 9ª. Liquidación del presupuesto.

La información sobre la liquidación del presupuesto formará parte de la Memoria de las cuentas anuales y se realizará de acuerdo con los criterios, normas y modelos previstos en las Normas de Información Presupuestaria para las entidades sin fines lucrativos.

#### 10ª. Cifra anual de negocios

El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios, correspondientes a las actividades ordinarias de carácter mercantil de la entidad, el importe de las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas y el del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas.

#### 11ª. Número medio de trabajadores

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

#### 12ª. Operaciones con entidades vinculadas

A efectos de la presentación de las cuentas anuales, serán entidades vinculadas, las que cumplan las condiciones establecidas en la norma de elaboración 11 contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad para ser definidas, a estos efectos, como empresas del grupo o asociadas.

#### 13ª. Estados financieros intermedios

Los estados financieros intermedios se presentarán con la forma y los criterios establecidos para las cuentas anuales; a estos efectos, se formularán sin que tengan reflejo alguno en contabilidad, por lo cual, en su caso, se anularán las anotaciones contables eventualmente efectuadas para la realización de dichos estados financieros.

##### MEMORIA

##### Contenido de la Memoria

##### 1. Actividad de la entidad.

En este apartado se describirán los fines de la entidad y la actividad o actividades a que se dedique, realizando una descripción específica de la actividad o actividades fundacionales o propias de la entidad, informando, entre otros aspectos, sobre los usuarios o beneficiarios de las mismas.

##### 2. Bases de presentación de las cuentas anuales:

##### a) Imagen fiel:

- Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable e influencia de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

- Informaciones complementarias que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

##### b) Principios contables:

- Razones excepcionales que justifican la falta de aplicación de un principio contable obligatorio, indicando la incidencia en el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

- Otros principios contables no obligatorios aplicados.

##### c) Comparación de la información:

- Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del Balance y de la Cuenta de Resultados del ejercicio anterior.

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

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

##### d) Agrupación de partidas.

- Desglose de las partidas precedidas de números árabes que han sido objeto de agrupación en el Balance o en la Cuenta de Resultados.

- No será necesario presentar la información anterior si dicha desagregación figura en otros apartados de la Memoria.

##### e) Elementos recogidos en varias partidas.

- Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del Balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

### 3. Excedente del ejercicio.

3.1 Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando sobre los aspectos significativos de las mismas.

3.2 Información sobre la propuesta de aplicación del excedente, de acuerdo con el siguiente esquema:

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

### 4. Normas de valoración.

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

a) Gastos de establecimiento; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.

b) Inmovilizado inmaterial; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización, provisiones y, en su caso, saneamiento.

Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero.

c) Bienes integrantes del Patrimonio Histórico, indicando los criterios sobre:

- Valoración.

- Dotación de provisiones.

- Contabilización de costes que supongan un mayor valor de los mismos.

- Determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para los bienes integrantes del Patrimonio Histórico.

- Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una Ley.

d) Inmovilizado material; indicando los criterios sobre:

- Amortización y dotación de provisiones.

- Capitalización de intereses y diferencias de cambio.

- Contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras.

- Determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado.

- Las partidas del inmovilizado material que figuran en el Activo por una cantidad fija.

- Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una Ley.

e) Valores negociables y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

f) Créditos no derivados de la actividad, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso, el devengo de intereses.

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

Además se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el Activo por una cantidad fija.

h) Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio de imputación a resultados.

i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.

j) Otras provisiones del grupo 1; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones. En particular se indicará el criterio de estimación de la provisión para reparaciones y conservación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico.

k) Deudas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración, así como los de imputación a resultados de los gastos por intereses o primas diferidas.

l) Impuesto sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para su contabilización.

m) Transacciones en moneda extranjera; indicando lo siguiente:

- Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera.

- Procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en pesetas de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera.

- Criterios de contabilización de las diferencias de cambio.

n) Ingresos y gastos; indicando los criterios utilizados para el reconocimiento de ingresos y gastos.

### 5. Gastos de establecimiento.

Análisis del movimiento de este epígrafe del Balance durante el último ejercicio; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.

- Adiciones.

- Amortización.

- Saneamiento.
- Saldo final.

Si hubiera alguna partida significativa, por su naturaleza o por su importe, se facilitará la pertinente información adicional.

#### 6. Inmovilizado inmaterial.

Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

A estos efectos se distinguirá entre las concesiones, patentes, propiedad intelectual, marcas y similares adquiridas a título oneroso y las creadas por la propia entidad.

Se informará sobre los bienes utilizados en régimen de arrendamiento financiero, precisando de acuerdo con las condiciones del contrato: coste del bien en origen, distinguiendo el valor de la opción de compra, duración del contrato, años transcurridos, cuotas satisfechas en años anteriores y en el ejercicio, cuotas pendientes y valor de la opción de compra.

Se detallarán los elementos significativos que puedan existir en esta rúbrica y se facilitará información adicional sobre su uso, fecha de caducidad y período de amortización.

#### 7. Bienes del Patrimonio Histórico.

7.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes provisiones; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.
- Cuando se efectúen actualizaciones, deberá indicarse:
  - Ley que lo autoriza.
  - Importe de la revalorización para cada partida.

#### 7.2 Información sobre:

- Importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una Ley y el efecto de dichas revalorizaciones sobre la dotación a las provisiones en el ejercicio.

- Características de las inversiones en bienes del Patrimonio Histórico adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable.

- Características de las inversiones en bienes situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable.
- Características de los bienes del Patrimonio Histórico no afectos directamente a la actividad propia indicando su valor contable.
- Bienes afectos a garantías.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con los bienes del Patrimonio Histórico.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico. En particular se indicará, en caso de existir, las valoraciones efectuadas con criterios racionales de los citados bienes.

#### 8. Inmovilizado material.

8.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas, bajas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

- Cuando se efectúan actualizaciones, deberá indicarse:
- Ley que lo autoriza.
- Importe de la revalorización para cada partida, así como del aumento de la amortización acumulada.
- Efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y, por tanto, sobre el resultado del próximo ejercicio.

#### 8.2 Información sobre:

- Importe de las revalorizaciones netas acumuladas al cierre del ejercicio, realizadas al amparo de una Ley y el efecto de dichas revalorizaciones sobre la dotación a la amortización y a las provisiones en el ejercicio.
- Coeficientes de amortización utilizados por grupos de elementos.
- Características de las inversiones en inmovilizado material adquiridas a entidades del grupo y asociadas, con indicación de su valor contable y de la correspondiente amortización acumulada.
- Características de las inversiones en inmovilizado material situadas fuera del territorio español, con indicación de su valor contable y de la correspondiente amortización acumulada.
- Importe de los intereses y diferencias de cambio capitalizados en el ejercicio.
- Características del inmovilizado no afecto directamente a la actividad, indicando su valor contable y la correspondiente amortización acumulada.
- Importe y características de los bienes totalmente amortizados, obsoletos técnicamente o no utilizados.
- Bienes afectos a garantías y reversión.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos relacionados con el inmovilizado material.
- Compromisos firmes de compra y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del inmovilizado material tal como: restricciones a su transmisión, arrendamientos, seguros, litigios, embargos y situaciones análogas.

#### 9. Inversiones financieras.

9.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en los epígrafes de «Inmovilizaciones financieras» e «Inversiones financieras temporales» y de sus correspondientes provisiones, indicando, tanto para el largo como para el corto plazo, lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas o dotaciones.
- Aumentos por transferencias o traspaso de otra cuenta.
- Salidas o reducciones.
- Disminuciones por transferencias o traspaso a otra cuenta.
- Saldo final.

A estos efectos se desglosará cada partida atendiendo a la naturaleza de la inversión, distinguiendo, en su caso, entre participaciones en capital, valores de renta fija, créditos y créditos por intereses.

#### 9.2 Información sobre entidades del grupo y asociadas, detallando:

- Denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades del grupo, especificando para cada una de ellas:
- Actividades que ejercen.
- Fracción de capital que se posee directa e indirectamente, distinguiendo entre ambas.
- Importe del capital, reservas y resultado del último ejercicio, desglosando los extraordinarios.
- Valor según libros de la participación en capital.
- Dividendos recibidos en el ejercicio.
- Indicación de si las acciones están admitidas a cotización o no en un mercado secundario oficial y, en su caso, cotización media del último trimestre del ejercicio y cotización al cierre del ejercicio.

Sólo podrá omitirse la información requerida en este punto cuando por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a las entidades a que se refiera; en ese caso, deberá justificarse la omisión.

La misma información que la del punto anterior respecto de las entidades asociadas y, en su caso, de las entidades en las que la entidad sea socio colectivo.

#### 9.3. Otra información sobre:

- Importe de los valores de renta fija y otras inversiones financieras análogas, así como de los créditos, que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento; distinguiendo por deudores (entidades del grupo, asociadas y otros). Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a inversiones financieras, conforme al modelo de Balance.
- Importe de los intereses devengados y no cobrados.
- Valores negociables, otras inversiones financieras análogas y créditos entregados o afectos a garantías.
- Desglose de los valores negociables y otras inversiones financieras análogas, así como de los créditos, según los tipos de moneda en que estén instrumentados y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existente, distinguiendo los emitidos por entidades del grupo, asociadas y otros.

- Tasa media de rentabilidad de los valores de renta fija y otras inversiones financieras análogas, por grupos homogéneos y, en todo caso, distinguiendo los emitidos por entidades del grupo, asociadas y otros.

- Compromisos firmes de compra de valores negociables y otras inversiones financieras análogas y fuentes previsibles de financiación, así como los compromisos firmes de venta.

- Características e importe de cualesquier garantías recibidas en relación con los créditos otorgados por la entidad (afianzamientos, avales, prendas, reservas de dominio, pactos de recompra, etc.).

- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a los valores negociables, otras inversiones financieras análogas y créditos, tal como: litigios, embargos, etc.

#### 10. Existencias.- Información sobre:

- Compromisos firmes de compra, entrega y venta, así como información sobre contratos de futuro relativos a existencias.

- Limitaciones en la disponibilidad de las existencias por garantías, pignoraciones, fianzas y otras razones análogas, indicando las partidas a que afectan y su proyección temporal.

- Importe de las existencias que figuran en el Activo por una cantidad fija.

- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a la titularidad, disponibilidad o valoración de las existencias, tal como: litigios, seguros, embargos, etcétera.

#### 11. Usuarios y otros deudores de la actividad propia.

Desglose de la partida D.III del Activo del Balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio e indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo o asociadas.

#### 12. Fondos propios.

12.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en esta agrupación; indicando los orígenes de los aumentos y las causas de las disminuciones, así como los saldos iniciales y finales.

#### 12.2 Información sobre:

- En su caso, se indicarán los desembolsos pendientes, así como la fecha de exigibilidad.

- Aportaciones no dinerarias; indicando los criterios de valoración utilizados.

- Consideraciones específicas que afecten a las reservas.

#### 13. Subvenciones, donaciones y legados.

- Información sobre el importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en las partidas correspondientes del Balance y de la Cuenta de Resultados, diferenciando los vinculados con la actividad propia de la entidad y, en su caso, con la actividad mercantil.

- Análisis del movimiento de las partidas de Balance correspondiente, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones.

- Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, especificando si se reciben del sector público o del privado y para las primeras indicar el ente que las concede, precisando, en todo caso, si la otorgante de las mismas es la Administración estatal, autonómica o local.

- Información sobre el cumplimiento e incumplimiento de las condiciones asociadas a las distintas subvenciones, donaciones y legados.

#### 14. Provisiones para pensiones y obligaciones similares.

14.1 Análisis del movimiento de esta partida del Balance durante el ejercicio, distinguiendo las provisiones correspondientes al personal activo y al pasivo; indicando:

- Saldo inicial.

- Dotaciones, distinguiendo por su origen (gastos financieros, gastos de personal, ...).

- Aplicaciones.

- Saldo final.

#### 14.2 Información sobre:

- Riesgos cubiertos.

- Tipo de capitalización utilizado.

#### 15. Otras provisiones del grupo 1.

15.1 Análisis del movimiento de cada partida del Balance durante el ejercicio; indicando:

- Saldo inicial.

- Dotaciones.

- Aplicaciones.

- Saldo final.

#### 15.2 Información sobre riesgos y gastos cubiertos.

15.3 Información sobre las reparaciones y conservaciones de bienes del Patrimonio Histórico cubiertas con provisiones.

#### 16. Deudas no derivadas de la actividad.

16.1 Desglose de la partida D.IV.2 del Pasivo del Balance, «Otras deudas», distinguiendo entre deudas transformables en subvenciones, donaciones y legados, proveedores de inmovilizado y otras.

Desglose de las partidas E.III.1 y E.III.2 del Pasivo del Balance, «Deudas con entidades del grupo» y «Deudas con entidades asociadas», distinguiendo entre préstamos y otras deudas y deudas por intereses.

16.2 Información, distinguiendo entre corto y largo plazo, sobre:

- Importe de las deudas que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y hasta su cancelación, distinguiendo por entidades del grupo, asociadas y otros. Estas indicaciones figurarán separadamente para cada una de las partidas relativas a deudas, conforme al modelo de Balance.

- Importe de las deudas con garantía real.

- Desglose de las deudas en moneda extranjera según los tipos de moneda en que estén contratadas y, en su caso, cobertura de diferencias de cambio existente, distinguiendo por entidades del grupo, asociadas y otros.

- Tipo de interés medio de las deudas no comerciales a largo plazo.

- Importe disponible en las líneas de descuento, así como las pólizas de crédito concedidas a la entidad con sus límites respectivos, precisando la parte dispuesta.

- Importe de los gastos financieros devengados y no pagados.

- Detalle de obligaciones y bonos en circulación al cierre del ejercicio, con indicación de las características principales de cada uno (interés, vencimiento, garantías, etcétera).

17. Situación fiscal.

- Información sobre la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

- Explicación de la diferencia que exista entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal.

Conciliación del resultado con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

Resultado contable del ejercicio

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Además, deberá indicarse la siguiente información:

- La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre impuesto anticipado e impuesto diferido.

- Las diferencias que se produzcan entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado y del activo circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal, debidamente justificadas.

- Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.

- Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones, a la inversión, por creación de empleo, etcétera, así como los pendientes de deducir.

- Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.

- Información, en su caso, sobre la exención de las explotaciones económicas desarrolladas.

- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

18. Garantías comprometidas con terceros y otros pasivos contingentes.

- Importe global de las garantías comprometidas con terceros, así como el importe de los incluidos en el Pasivo del Balance. Esta información se desglosará por clases de garantías y distinguiendo las relacionadas con entidades del grupo, asociadas y otros.

- Naturaleza de las contingencias, sistema de evaluación de la estimación y factores de los que depende, con indicación de los eventuales efectos en el patrimonio y en los resultados; en su caso, se indicarán las razones que impiden esta evaluación así como los riesgos máximos y mínimos existentes.

19. Ingresos y gastos.

19.1 Importe de los gastos de administración del patrimonio de la entidad, indicando el importe de cada partida de la Cuenta de Resultados que afecta a dicho concepto.

19.2 Desglose de la partida 1.ª del Debe de la Cuenta de Resultados, «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades.

19.3 Desglose de la partida 2 del Debe de la Cuenta de Resultados, «Aprovisionamientos» detallando el importe correspondiente a consumo de bienes destinados a la actividad y consumo de materias primas y otras materias consumibles y distinguiendo entre compras y variación de existencias.

- Desglose de la partida 4.b del Debe de la Cuenta de Resultados «Cargas sociales», distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

- Desglose de la partida 7 del Debe de la Cuenta de Resultados «Variación de las provisiones de la actividad» distinguiendo entre variación de provisiones de existencias, variación de provisiones y pérdidas de créditos incobrables y variación de otras provisiones de la actividad.

En el caso de que la entidad formule la Cuenta de Resultados abreviada deberá incluir en este apartado los desgloses antes indicados en relación con las partidas 2. «Consumos de explotación», 3.b «Cargas sociales» y 6. «Variación de las provisiones de la actividad» del modelo abreviado de dicha cuenta.

#### 19.4 Información sobre:

- Ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones, así como los derivados de subvenciones, donaciones y legados de la actividad propia, indicando las actividades a que se destinan y, en su caso, las condiciones a que están sujetas.

- Transacciones efectuadas con entidades del grupo y asociadas detallando las siguientes:

- Compras efectuadas, devoluciones de compras y «rappels».

- Ventas realizadas, devoluciones de ventas y «rappels».

- Servicios recibidos y prestados.

- Intereses abonados y cargados.

- Dividendos y otros beneficios recibidos.

Transacciones efectuadas en moneda extranjera, con indicación separada de compras, ventas y servicios recibidos y prestados.

Importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de carácter mercantil de la entidad, y su distribución por categorías de actividades así como por mercados geográficos. Deberá justificarse la omisión de la información requerida en este punto cuando por su naturaleza pueda acarrear graves perjuicios a la entidad.

Número medio de personas empleadas en el curso del ejercicio, distribuido por categorías.

Gastos e ingresos extraordinarios, incluidos los ingresos y gastos correspondientes a ejercicios precedentes.

Gastos e ingresos que, habiendo sido contabilizados durante el ejercicio, correspondan a otro posterior.

Gastos e ingresos imputados al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior.

#### 20. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.- Información sobre:

- Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance.

- El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, informando sobre el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

n: Ejercicio a que se refieren las cuentas anuales.

(5) Importe destinado por la entidad a fines propios hasta el ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, indicando el porcentaje que representa este importe respecto a la diferencia que refleja la columna (4)

Si una entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro anterior que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos.

#### 21. Otra información.- Información sobre:

- Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

- Información sobre las autorizaciones, otorgadas por el Protectorado o autoridad administrativa correspondiente, que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones. Se informará igualmente de las solicitudes de autorización sobre las que aún no se haya recibido el acuerdo correspondiente.

- Importe, en su caso, de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa. Esta información se dará de forma global por conceptos retributivos.

- Se deberá desglosar, en su caso, el importe de los anticipos y créditos concedidos al conjunto de miembros del órgano de gobierno, indicando el tipo de interés, características esenciales e importes devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía.

- Importe, en su caso, de las obligaciones contraídas en materia de pensiones y de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno. Esta información se dará de forma global y con separación de las prestaciones de que se trate.

- Operaciones en las que exista algún tipo de garantía, indicando los Activos afectos a las mismas incluso cuando se trate de disponibilidades líquidas, señalando, en este caso, las limitaciones de disponibilidad existentes.

#### 22. Acontecimientos posteriores al cierre.

- Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre que no afecten a las cuentas anuales a dicha fecha, pero cuyo conocimiento sea útil para el usuario de los estados financieros.



- Información complementaria sobre hechos acaecidos con posterioridad al cierre de las cuentas anuales que afecten a la aplicación del principio de entidad en funcionamiento.

#### 23. Cuadro de financiación.

En él se describirán los recursos financieros obtenidos en el ejercicio, así como su aplicación o empleo y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante. A estos efectos deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta.

#### 24. Cuenta de resultados analítica.

Como información adicional, las entidades podrán elaborar una cuenta de resultados, adaptada al modelo que se adjunta.

#### 25. Bases de presentación de la liquidación del presupuesto.

Deberá indicarse la siguiente información:

- Se describirán, de forma sintetizada, los criterios de presentación de la liquidación del presupuesto.
- Criterios empleados para imputar a cada programa los ingresos y gastos presupuestarios correspondientes.
- Cualquier otra información de carácter significativo que pueda afectar a la liquidación del presupuesto.

#### 26. Información de la liquidación del presupuesto.

La liquidación del presupuesto de ingresos y gastos y la distribución por programas de la liquidación del presupuesto para el ejercicio que se informa se confeccionarán de acuerdo con los modelos y criterios contenidos en las Normas de Información Presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos, para el modelo normal.

Se informará detalladamente sobre las causas de las desviaciones producidas y la consecución de los objetivos previstos por la entidad.

### MEMORIA ABREVIADA

Contenido de la Memoria abreviada

#### 1. Actividad de la entidad.

En este apartado se describirán los fines de la entidad y la actividad o actividades a que se dedique, realizando una descripción específica de la actividad o actividades fundacionales o propias de la entidad, informando, entre otros aspectos, sobre los usuarios o beneficiarios de las mismas.

#### 2. Bases de presentación de las cuentas anuales.

##### a) Imagen fiel:

- Razones excepcionales por las que, para mostrar la imagen fiel, no se han aplicado disposiciones legales en materia contable e influencia de tal proceder sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

- Informaciones complementarias que resulte necesario incluir cuando la aplicación de las disposiciones legales no sea suficiente para mostrar la imagen fiel.

##### b) Principios contables:

- Razones excepcionales que justifican la falta de aplicación de un principio contable obligatorio, indicando la incidencia en el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

- Otros principios contables no obligatorios aplicados.

##### c) Comparación de la información:

- Razones excepcionales que justifican la modificación de la estructura del Balance y de la Cuenta de Resultados del ejercicio anterior.

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

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

d) Elementos recogidos en varias partidas: Identificación de los elementos patrimoniales, con su importe, que estén registrados en dos o más partidas del Balance, con indicación de éstas y del importe incluido en cada una de ellas.

#### 3. Excedente del ejercicio.

3.1 Análisis de las principales partidas que forman el excedente del ejercicio informando sobre los aspectos significativos de las mismas.

3.2 Información sobre la propuesta de aplicación del excedente, de acuerdo con el siguiente esquema:

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Información sobre las limitaciones para la aplicación de los excedentes de acuerdo con las disposiciones legales.

#### 4. Normas de valoración.

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

a) Gastos de establecimiento; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización y, en su caso, saneamiento.

b) Inmovilizado inmaterial; indicando los criterios utilizados de capitalización, amortización, provisiones y, en su caso, saneamiento.

Justificación, en su caso, de la amortización del fondo de comercio en un período superior a cinco años.

Además se precisarán los criterios de contabilización de contratos de arrendamiento financiero.

c) Bienes integrantes del Patrimonio Histórico, indicando los criterios sobre:

- Valoración.
- Dotación de provisiones.
- Contabilización de costes que supongan un mayor valor de los mismos.
- Determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para los bienes integrantes del Patrimonio Histórico.
- Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una Ley.

d) Inmovilizado material; indicando los criterios sobre:

- Amortización y dotación de provisiones.
- Capitalización de intereses y diferencias de cambio.
- Contabilización de costes de ampliación, modernización y mejoras.
- Determinación del coste de los trabajos efectuados por la entidad para su inmovilizado.
- Las partidas del inmovilizado material que figuran en el Activo por una cantidad fija.
- Actualizaciones de valor practicadas al amparo de una Ley.

e) Valores negociables y otras inversiones financieras análogas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos sobre correcciones valorativas.

f) Créditos no derivados de la actividad, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración y, en particular, precisando los seguidos en las correcciones valorativas y, en su caso, el devengo de intereses.

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

Además, se precisarán los criterios de valoración de las partidas que figuran en el Activo por una cantidad fija.

h) Subvenciones, donaciones y legados; indicando el criterio de imputación a resultados.

i) Provisiones para pensiones y obligaciones similares; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de cada uno de los riesgos cubiertos.

j) Otras provisiones del grupo 1; indicando el criterio de contabilización y realizando una descripción general del método de estimación y cálculo de los riesgos o gastos incluidos en dichas provisiones. En particular, se indicará el criterio de estimación de la provisión para reparaciones y conservación de bienes integrantes del Patrimonio Histórico.

k) Deudas, distinguiendo a corto y a largo plazo; indicando los criterios de valoración, así como los de imputación a resultados de los gastos por intereses o primas diferidas.

l) Impuesto sobre beneficios; indicando los criterios utilizados para su contabilización.

m) Transacciones en moneda extranjera; indicando lo siguiente:

- Criterios de valoración de saldos en moneda extranjera.
- Procedimiento empleado para calcular el tipo de cambio en pesetas de elementos patrimoniales que en la actualidad o en su origen hubieran sido expresados en moneda extranjera.
- Criterios de contabilización de las diferencias de cambio.

n) Ingresos y gastos; indicando los criterios utilizados para el reconocimiento de ingresos y gastos.

5. Activo inmovilizado, excluidos los bienes del Patrimonio Histórico.

Análisis del movimiento durante el ejercicio de las partidas del activo inmovilizado del Balance, excluidos los bienes del Patrimonio Histórico, y de sus correspondientes amortizaciones acumuladas y provisiones, indicando:

- Saldo inicial.
- Entradas.
- Salidas.
- Saldo final.

6. Bienes del Patrimonio Histórico.

6.1 Análisis del movimiento durante el ejercicio de cada partida del Balance incluida en este epígrafe y de sus correspondientes provisiones; indicando lo siguiente:

- Saldo inicial.
- Entradas.
- Salidas.
- Saldo final.

6.2 Análisis del movimiento de la provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico, indicando los gastos cubiertos.

6.3 Información sobre cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo que afecte a bienes del Patrimonio Histórico. En particular se indicará, en caso de existir, las valoraciones efectuadas con criterios racionales de los citados bienes.

7. Usuarios y otros deudores de la actividad propia.

Desglose de la partida D.III del Activo del Balance «Usuarios y otros deudores de la actividad propia», señalando el movimiento habido durante el ejercicio, indicando el saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final para usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores de la actividad propia de la entidad, y distinguiendo, en su caso, si proceden de entidades del grupo o asociadas.

#### 8. Subvenciones, donaciones y legados.

- Información sobre el importe y características de las subvenciones, donaciones y legados recibidos que aparecen en las partidas correspondientes del Balance y de la Cuenta de Resultados, diferenciando los vinculados con la actividad propia de la entidad y, en su caso, con la actividad mercantil.

- Análisis del movimiento de las partidas del Balance correspondiente, indicando el saldo inicial y final así como los aumentos y disminuciones.

- Información sobre el origen de las subvenciones, donaciones y legados, especificando si se reciben del sector público o del privado y para las primeras indicar el ente que las concede, precisando, en todo caso, si la otorgante de las mismas es la Administración estatal, autonómica o local.

- Información sobre el cumplimiento e incumplimiento de las condiciones asociadas a las subvenciones, donaciones y legados.

#### 9. Deudas.

El importe global de las deudas de la entidad cuya duración residual sea superior a cinco años, así como el de todas las deudas que tengan garantía real, con indicación de su forma y naturaleza.

#### 10. Entidades del grupo y asociadas.

La denominación, domicilio y forma jurídica de las entidades en las que la entidad sea socio colectivo o en las que posea, directa o indirectamente, como mínimo, el 3 por 100 del capital para aquellas entidades que tengan valores admitidos a cotización en un mercado secundario organizado y el 20 por 100 para el resto, con indicación de la fracción de capital que posea, así como el importe del capital, de las reservas y del resultado del último ejercicio de aquéllas.

#### 11. Situación fiscal.

Información sobre la parte de ingresos y resultados que debe incorporarse como base imponible a efectos del Impuesto sobre Sociedades, explicando, en su caso, las posibles diferencias entre el resultado contable y la base imponible del Impuesto. En su caso, se informará sobre la exención de las explotaciones económicas desarrolladas.

#### 12. Ingresos y gastos.

12.1 Importe de los gastos de administración del patrimonio de la entidad, indicando el importe de cada partida de la Cuenta de Resultados que afecta a dicho concepto.

- Desglose de la partida 1.<sup>a</sup> del Debe de la Cuenta de Resultados, «Ayudas monetarias», indicando los reintegros producidos y distinguiendo por actividades.

- Desglose de la partida 3.b del Debe de la Cuenta de Resultados (modelo abreviado), «Cargas sociales», distinguiendo entre aportaciones y dotaciones para pensiones y otras cargas sociales.

- Desglose de la partida 6 del Debe de la Cuenta de Resultados (modelo abreviado), «Variación de las provisiones de la actividad», distinguiendo entre fallidos y la variación de la provisión para insolvencias.

12.2 Información sobre los ingresos de promociones, patrocinadores y colaboraciones, así como los derivados de subvenciones, donaciones y legados de la actividad propia, indicando las actividades a que se destinan y, en su caso, las condiciones a que están sujetas.

- Importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las actividades ordinarias de carácter mercantil de la entidad.

#### 13. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.- Información sobre:

- Los bienes y derechos que formen parte de la dotación fundacional o fondo social, y aquellos vinculados directamente al cumplimiento de los fines propios, detallando los elementos significativos incluidos en las distintas partidas del Activo del Balance.

- El destino de rentas e ingresos a que se refiere la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, informando sobre el cumplimiento del destino de rentas e ingresos y los límites a que venga obligada, de acuerdo con los criterios establecidos en su normativa específica y según el modelo que se adjunta:

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

n: Ejercicio a que se refieren las cuentas anuales.

(5) Importe destinado por la entidad a fines propios hasta el ejercicio al que corresponden las cuentas anuales, indicando el porcentaje que representa este importe respecto a la diferencia que refleja la columna (4)

Si una entidad no viniera obligada a confeccionar la información anterior, adaptará este modelo a las características específicas de la misma, con objeto de ofrecer información sobre el destino de rentas e ingresos.

Se incluirá una explicación detallada de aquellas partidas significativas contenidas en el cuadro anterior que estén afectadas al cumplimiento de fines específicos.

#### 14. Otra información.- Información sobre:

- Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.

- Información sobre las autorizaciones, otorgadas por el Protectorado o autoridad administrativa correspondiente, que sean necesarias para realizar determinadas actuaciones. Se informará igualmente de las solicitudes de autorización sobre las que aún no se haya recibido el acuerdo correspondiente.
- Importe, en su caso, de los sueldos, dietas y remuneraciones de cualquier clase devengados en el curso del ejercicio por los miembros del órgano de gobierno, cualquiera que sea su causa. Esta información se dará de forma global por conceptos retributivos.
- Se deberá desglosar, en su caso, el importe de los anticipos y créditos concedidos al conjunto de miembros del órgano de gobierno, indicando el tipo de interés, características esenciales e importes devueltos, así como las obligaciones asumidas por cuenta de ellos a título de garantía.
- Importe, en su caso, de las obligaciones contraídas en materia de pensiones y de seguros de vida respecto de los miembros antiguos y actuales del órgano de gobierno. Esta información se dará de forma global y con separación de las prestaciones de que se trate.

#### 15. Cuadro de financiación.

En él se describirán los recursos financieros obtenidos en el ejercicio, así como su aplicación o empleo y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante. A estos efectos, deberá cumplimentarse el modelo que se adjunta.

#### 16. Bases de presentación de la liquidación del presupuesto.

Deberá indicarse la siguiente información:

- Se describirán, de forma sintetizada, los criterios de presentación de la liquidación del presupuesto.
- Si la entidad confecciona el presupuesto por programas, se indicarán los criterios empleados para imputar a cada programa los ingresos y gastos presupuestarios correspondientes.
- Cualquier otra información de carácter significativo que pueda afectar a la liquidación del presupuesto.

#### 17. Información de la liquidación del presupuesto.

La liquidación del presupuesto para el ejercicio que se informa se confeccionará de acuerdo con los modelos y criterios contenidos en las Normas de Información Presupuestaria de las entidades sin fines lucrativos, para el modelo abreviado.

Se informará detalladamente sobre las causas de las desviaciones producidas y la consecución de los objetivos previstos por la entidad.

## QUINTA PARTE. Normas de valoración

### 1ª. Desarrollo de principios contables

1. Las normas de valoración desarrollan los principios contables, establecidos en la primera parte de este texto, conteniendo los criterios y reglas de aplicación a operaciones o hechos económicos, así como a diversos elementos patrimoniales.
2. Las normas valorativas que se formulan seguidamente son de aplicación obligatoria.

### 2ª. Inmovilizado material

1. Valoración.- Los bienes comprendidos en el inmovilizado material deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción. Cuando se trate de bienes adquiridos a título gratuito se considerará como precio de adquisición el valor venal de los mismos en el momento de la adquisición.

Se incorporará al valor del inmovilizado correspondiente el importe de las inversiones adicionales o complementarias que se realicen, valorándose éstas de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo anterior.

2. Precio de adquisición.- El precio de adquisición incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del Activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la adquisición. En este caso, su inscripción en el Activo deberá señalarse en la Memoria.

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

3. Coste de producción.- El coste de producción de los bienes fabricados o construidos por la propia entidad se obtiene añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los demás costes directamente imputables a dichos bienes. Deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trata, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción.

Se permite la inclusión de los gastos financieros en el coste de producción, siempre que tales gastos se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del Activo, y hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, destinada a financiar la fabricación o construcción. En este caso, su inscripción en el Activo deberá señalarse en la Memoria.

4. Valor venal.- El valor venal de un bien es el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la entidad y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien.

5. Correcciones de valor de inmovilizado material.- En todos los casos se deducirán las amortizaciones practicadas, las cuales habrán de establecerse sistemáticamente en función de la vida útil de los bienes, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia que pudiera afectarlos.

Deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias con el fin de atribuir a cada elemento de inmovilizado material el inferior valor de mercado que le corresponda al cierre de cada ejercicio, siempre que el valor contable del inmovilizado no sea recuperable por la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización.

Por la depreciación duradera que no se considere definitiva se deberá dotar una provisión; esta provisión se deducirá igualmente a efectos de establecer la valoración del bien de que se trate; en este caso, no se mantendrá la valoración inferior si las causas que motivaron la corrección de valor hubiesen dejado de existir.

Cuando la depreciación de los bienes sea irreversible y distinta de la amortización sistemática, se contabilizará directamente la pérdida y la disminución del valor del bien correspondiente.

### 3ª. Normas particulares sobre inmovilizado material

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

a) Solares sin edificar: Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, así como los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta; y también los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.

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

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

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

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

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deben formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el período de vida útil que se estime. Los moldes utilizados para fabricaciones aisladas, por encargo, no deben considerarse como inventariables.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la entidad lleva a cabo para sí misma se cargarán en las cuentas que correspondan del grupo 6. Las cuentas 220/228 y a fin de ejercicio las cuentas 2290/2296, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a cuentas del subgrupo 73.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al Activo como mayor valor del bien en la medida que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario.

g) En casos excepcionales, se podrán valorar ciertas inmovilizaciones materiales por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- Que su valor global y composición no varíen sensiblemente y
- Que dicho valor global sea de importancia secundaria para la entidad.

La aplicación de este sistema se especificará en la Memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

### 4ª. Inmovilizado inmaterial

Los diversos conceptos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción; se aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material tanto por lo que respecta a la dotación de amortizaciones como de provisiones, sin perjuicio de lo señalado en la norma 5.<sup>a</sup>

### 5ª. Normas particulares sobre el inmovilizado inmaterial

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

a) Gastos de investigación y desarrollo: serán gastos del ejercicio en que se realicen; no obstante, al cierre del ejercicio, podrán activarse como inmovilizado inmaterial cuando reúnan las siguientes condiciones:

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

Los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el Activo deberán amortizarse a la mayor brevedad posible y siempre dentro del plazo de cinco años desde que se concluya el proyecto de investigación o desarrollo que haya sido capitalizado; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económica y, en su caso, comercial del proyecto, los gastos capitalizados deberán llevarse directamente a pérdidas.

b) Propiedad industrial: se contabilizarán en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial.

c) Propiedad intelectual: se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados en la letra b) para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.

d) Fondo de comercio: sólo podrá figurar en el Activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

El fondo de comercio deberá amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos, con el límite máximo de diez años. Cuando dicho período exceda de cinco años, deberá justificarse en la Memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los diez años.

e) Derechos de traspaso: sólo podrán figurar en el Activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

Los derechos de traspaso deberán amortizarse de modo sistemático, no pudiendo exceder del período durante el cual dicho fondo contribuya a la obtención de ingresos.

f) Se incluirán en el Activo los programas de ordenador, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia entidad, utilizando los medios propios de que disponga y únicamente en los casos en que esté prevista su utilización en varios ejercicios.

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

Se aplicarán los mismos criterios de capitalización y amortización que los establecidos para los gastos de investigación y desarrollo.

g) Cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Los derechos derivados de los contratos de arrendamiento financiero a que se refiere el párrafo anterior se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiéndose reflejar en el Pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros de la operación, se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios. Los derechos registrados como activos inmateriales serán amortizados, en su caso, atendiendo a la vida útil del bien objeto del contrato. Cuando se ejercite la opción de compra, el valor de los derechos registrados y su correspondiente amortización acumulada se dará de baja en cuentas, pasando a formar parte del valor del bien adquirido.

Los gastos a distribuir en varios ejercicios se imputarán a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

h) Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente.

Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial. Al mismo tiempo, deberá reconocerse en el Pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.

## 6ª. Patrimonio Histórico

Los diversos conceptos comprendidos en el Patrimonio Histórico se valorarán por su precio de adquisición, debiéndose dotar, en su caso, las correspondientes provisiones por la depreciación experimentada.

Se incluirán en el precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, en función de sus características originales, y no formarán parte del Patrimonio Histórico las instalaciones y elementos distintos de los os mismos o de su exorno aunque tengan carácter de permanencia. Tales instalaciones y elementos se inscribirán en el Balance en la partida correspondiente a su naturaleza.

Se deberá constituir una provisión para reparaciones y conservación de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico por el importe estimado para atender a las reparaciones y conservación extraordinarias. Dicho fondo se dotará anualmente de forma sistemática para que a la fecha prevista de realización de las mismas quede constituido.

## 7ª. Gastos de establecimiento

Los gastos de establecimiento se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes y servicios que los constituyan. En particular se aplicarán las siguientes normas:

a) Tendrán la consideración de gastos de constitución y ampliación de la dotación fundacional o fondo social los siguientes: honorarios de Letrados, Notarios y Registradores; impresión de Memorias; tributos; publicidad; etc., ocasionados con motivo de la constitución o ampliación de la dotación fundacional o fondo social.

b) Tendrán la consideración de gastos de primer establecimiento los siguientes: honorarios, gastos de viaje y otros para estudios previos de naturaleza técnica y económica; publicidad de lanzamiento; captación, adiestramiento y distribución de personal; etc., ocasionados con motivo del establecimiento.

Los gastos de establecimiento deberán amortizarse sistemáticamente en un plazo no superior a cinco años.

#### 8ª. Gastos a distribuir en varios ejercicios

Se aplicarán las siguientes normas:

1. Gastos de formalización de deudas.- Los gastos de formalización de deudas se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción.

En principio estos gastos deberán afectarse al ejercicio a que correspondan, excepcionalmente, dichos gastos podrán distribuirse en varios ejercicios, en cuyo caso deberán imputarse a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero; en todo caso, deberán estar totalmente imputados cuando se amorticen las deudas a que correspondan.

2. Gastos por intereses diferidos.- Los gastos por intereses diferidos se valorarán por la diferencia entre el valor de reembolso y el valor de emisión de las deudas a que correspondan.

Dichos gastos se imputarán a resultados durante el plazo de vencimiento de las correspondientes deudas y de acuerdo con un plan financiero.

#### 9ª. Valores negociables

1. Valoración.- Los valores negociables comprendidos en los grupos 2 ó 5, sean de renta fija o variable, se valorarán en general por su precio de adquisición a la suscripción o compra. Este precio estará constituido por el importe total satisfecho o que deba satisfacerse por la adquisición, incluidos los gastos inherentes a la operación. A estos efectos, se deberán observar los criterios siguientes:

a) El importe de los derechos preferentes de suscripción se entenderá incluido en el precio de adquisición.

b) El importe de los dividendos devengados o de los intereses, explícitos devengados y no vencidos en el momento de la compra, no formará parte del precio de adquisición. Dichos dividendos o intereses se registrarán de forma independiente, atendiendo a su vencimiento.

A estos efectos, se entenderá por «intereses explícitos» aquellos rendimientos que no formen parte del valor de reembolso.

c) En el caso de venta de derechos preferentes de suscripción o segregación de los mismos para ejercitarlos, el importe del coste de los derechos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Dicho coste se determinará aplicando alguna fórmula valorativa de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia; al mismo tiempo, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

En todo caso, deberá aplicarse el método del precio medio o coste medio ponderado por grupos homogéneos; entendiéndose por grupos homogéneos de valores los que tienen iguales derechos.

2. Correcciones valorativas.- Los valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado se contabilizarán, al menos al final del ejercicio, por el precio de adquisición o el de mercado si éste fuese inferior a aquél. En este último caso, deberán dotarse las provisiones necesarias para reflejar la depreciación experimentada. No obstante, cuando medien circunstancias de suficiente entidad y clara constancia que determinen un valor inferior al precio de mercado antes indicado, se realizará la corrección valorativa que sea pertinente para que prevalezca dicho valor inferior.

El precio de mercado será el inferior de los dos siguientes: cotización media en un mercado secundario organizado correspondiente al último trimestre del ejercicio; cotización del día de cierre del Balance o, en su defecto, la del inmediato anterior.

No obstante lo anterior, cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio, los cuales deberán estar contabilizados en el Activo, la corrección valorativa se determinará comparando dicho precio de mercado con la suma del precio de adquisición de los valores y de los intereses devengados y no vencidos al cierre del ejercicio.

Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado, figurarán en el Balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo o asociadas, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la entidad participada aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.

#### 10ª. Créditos no derivados de la actividad

Se registrarán por el importe entregado. La diferencia entre dicho importe y el nominal de los créditos deberá computarse como ingreso por intereses en el ejercicio en que se devenguen, siguiendo un criterio financiero y reconociéndose el crédito por intereses en el Activo del Balance.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán por el precio de venta, excluidos en todo caso los intereses incorporados al nominal del crédito, los cuales serán imputados y registrados como se indica en el párrafo anterior.

Los intereses devengados, vencidos o no, figurarán en cuentas de crédito del grupo 2 ó 5 en función de su vencimiento.

Se registrarán en dichas partidas de crédito los intereses implícitos que se devenguen, con arreglo a un criterio financiero, con posterioridad a la fecha de adquisición del valor.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

#### 11ª. Obligaciones propias

Cuando la entidad adquiera sus propias obligaciones o bonos para amortizarlos, las diferencias que pudieran producirse entre el coste de adquisición, excluidos los intereses devengados no vencidos, y los valores de reembolso, excluidas las primas no imputadas a resultados reconocidas como gastos a distribuir en varios ejercicios, se cargarán o se abonarán, según proceda, a la cuenta 674 ó 774.

#### 12ª. Deudas no derivadas de la actividad

Figurarán en el Balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el Activo del Balance; tal diferencia debe imputarse anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán por su nominal. Los intereses incorporados al nominal, excluidos los que se hayan integrado en el valor del inmovilizado, figurarán separadamente en el Activo del Balance, imputándose anualmente a resultados en las cantidades que corresponda de acuerdo con un criterio financiero.

Las cuentas de crédito figurarán en el Balance por el importe dispuesto, sin perjuicio de la información que deba suministrarse en la Memoria en relación con el importe disponible.

#### 13ª. Deudores y acreedores derivados de la actividad

Figurarán en el Balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de la actividad con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el Balance como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» o «Gastos a distribuir en varios ejercicios», respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Deberán realizarse las correcciones valorativas que procedan, dotándose, en su caso, las correspondientes provisiones en función del riesgo que presenten las posibles insolvencias con respecto al cobro de los activos de que se trate.

#### 14ª. Existencias

1. Valoración.- Los bienes comprendidos en las existencias deben valorarse al precio de adquisición o al coste de producción.

2. Precio de adquisición.- El precio de adquisición comprenderá el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se hallen en almacén, tales como transportes, aduanas, seguros, etc. El importe de los impuestos indirectos que gravan la adquisición de las existencias sólo se incluirá en el precio de adquisición cuando dicho importe no sea recuperable directamente de la Hacienda Pública.

3. Coste de producción.- El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación.

4. Correcciones de valor.- Cuando el valor de mercado de un bien o cualquier otro valor que le corresponda sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, procederá efectuar correcciones valorativas, dotando a tal efecto la pertinente provisión, cuando la depreciación sea reversible. Si la depreciación fuera irreversible, se tendrá en cuenta tal circunstancia al valorar las existencias. A estos efectos, para los bienes de la actividad mercantil se entenderá por valor de mercado:

a) Para las materias primas, su precio de reposición o el valor neto de realización si fuese menor.

b) Para las mercaderías y los productos terminados, su valor de realización, deducidos los gastos de comercialización que correspondan.

c) Para los productos en curso, el valor de realización de los productos terminados correspondientes, deducidos la totalidad de costes de fabricación pendientes de incurrir y, en su caso, los gastos de comercialización.

No obstante, los bienes que hubieren sido objeto de un contrato de venta en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente no serán objeto de la corrección valorativa indicada en el párrafo precedente, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el precio de adquisición o el coste de producción de tales bienes, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.



Cuando se trate de bienes cuyo precio de adquisición o coste de producción no sea identificable de modo individualizado, se adoptará con carácter general el método del precio medio o coste medio ponderado. Los métodos FIFO, LIFO u otro análogo son aceptables y pueden adoptarse, si la entidad los considera más convenientes para su gestión.

En casos excepcionales, se podrán valorar ciertas materias primas y consumibles por una cantidad y valor fijos, cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que se renueven constantemente,
- b) Que su valor global y composición no varíen sensiblemente, y
- c) Que dicho valor global, sea de importancia secundaria para la entidad.

La aplicación de este sistema se especificará en la memoria, fundamentando su aplicación y el importe que significa esa cantidad y valor fijos.

#### 15ª. Diferencias de cambio en moneda extranjera

1. Inmovilizado material e inmaterial.- Como norma general su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieren incorporado al patrimonio.

Las amortizaciones y las provisiones por depreciación deberán calcularse, como norma general, sobre el importe resultante de aplicar el párrafo anterior.

2. Existencias.- Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición o al coste de producción el tipo de cambio vigente en la fecha en que se produce cada adquisición, y esta valoración será la que se utilice tanto si se aplica el método de identificación específica para la valoración de las existencias, como si se aplican los métodos de precio medio ponderado, FIFO, LIFO u otros análogos.

Se deberá dotar la provisión cuando la valoración así obtenida exceda del precio que las existencias tuvieran en el mercado en la fecha de cierre de cuentas. Si dicho precio de mercado está fijado en moneda extranjera se aplicará para su conversión en moneda nacional el tipo de cambio vigente en la referida fecha.

3. Valores de renta variable.- Su conversión en moneda nacional se hará aplicando al precio de adquisición el tipo de cambio vigente en la fecha en que dichos valores se hubieren incorporado al patrimonio. La valoración así obtenida no podrá exceder de la que resulte de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha de cierre, al valor que tuvieran los valores en el mercado.

4. Tesorería.- La conversión en moneda nacional de la moneda extranjera y otros medios líquidos en poder de la entidad se hará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de incorporación al patrimonio. Al cierre del ejercicio figurarán en el balance de situación al tipo de cambio vigente en ese momento.

Si como consecuencia de esta valoración resultara una diferencia de cambio negativa o positiva, se cargará o abonará, respectivamente, al resultado del ejercicio.

5. Valores de renta fija, créditos y débitos.- La conversión en moneda nacional de los valores de renta fija así como de los créditos y débitos en moneda extranjera se realizará aplicando el tipo de cambio vigente en la fecha de la operación. Al cierre del ejercicio se valorarán al tipo de cambio vigente en ese momento. En los casos de cobertura de cambio (seguro de cambio o cobertura similar), se considerará únicamente la parte del riesgo no cubierto.

Las diferencias de cambio positivas o negativas de cada valor, débito o crédito se clasificarán en función del ejercicio de vencimiento y de la moneda. A estos efectos, se agruparán aquellas monedas que, aun siendo distintas, gocen de convertibilidad oficial en España.

a) Las diferencias positivas no realizadas que se produzcan en cada grupo, como norma general, no se integrarán en los resultados y se recogerán en el pasivo del balance como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios».

b) Por el contrario, las diferencias negativas que se produzcan en cada grupo, como norma general, se imputarán a resultados.

No obstante, las diferencias positivas no realizadas podrán llevarse a resultados cuando para cada grupo homogéneo se hayan imputado a resultados en ejercicios anteriores o en el propio ejercicio diferencias negativas de cambio, y por el importe que resultaría de minorar dichas diferencias negativas por las diferencias positivas reconocidas en resultados de ejercicios anteriores.

Las diferencias positivas diferidas en ejercicios anteriores se imputarán a resultados en el ejercicio que venzan o se cancelen anticipadamente los correspondientes valores de renta fija, créditos y débitos o en la medida en que se vayan reconociendo diferencias en cambio negativas por igual o superior importe en cada grupo homogéneo.

6. Normas especiales.- Por aplicación del principio del precio de adquisición, las diferencias de cambio en moneda extranjera no deben considerarse como rectificaciones del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado. No obstante, cuando las diferencias de cambio se produzcan en deudas en moneda extranjera a plazo superior a un año y destinadas a la financiación específica del inmovilizado, podrá optarse por incorporar la pérdida o ganancia potencial como mayor o menor coste de los activos correspondientes, siempre que se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:

- Que la deuda generadora de las diferencias se haya utilizado inequívocamente para adquirir un activo inmovilizado concreto y perfectamente identificable.

- Que el período de instalación de dicho inmovilizado sea superior a doce meses.

- Que la variación en el tipo de cambio se produzca antes de que el inmovilizado se encuentre en condiciones de funcionamiento.
- Que el importe resultante de la incorporación al coste no supere en ningún caso el valor de mercado o de reposición del inmovilizado.

Los importes capitalizados de acuerdo con esta opción tendrán la consideración de un elemento más del coste del inmovilizado material y, por consiguiente, estarán sujetos a amortización y provisión, en su caso.

#### 16ª. Impuesto sobre el Valor Añadido

El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno (producción propia con destino al inmovilizado de la entidad), el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos bienes de inversión.

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

#### 17ª. Impuesto sobre Sociedades

Para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendido éste como la base imponible del impuesto, siempre que se deban a las siguientes causas:

- Diferencias en la definición de los gastos e ingresos entre el ámbito económico y el tributario.
- Diferencias entre los criterios temporales de imputación de ingresos y gastos utilizados en los indicados ámbitos.
- La admisión en el ámbito fiscal de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

A estos efectos, se pueden distinguir las siguientes diferencias:

- «Diferencias permanentes»: las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas. En particular, deberán considerarse diferencias permanentes los resultados correspondientes a actividades exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

- «Diferencias temporales»: las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en períodos subsiguientes.

- Las «pérdidas compensadas», a efectos de la determinación de la base imponible.

El gasto a registrar por el Impuesto sobre Sociedades se calculará sobre el resultado económico antes de impuestos, modificado por las «diferencias permanentes».

Las «diferencias temporales» y las pérdidas compensadas no modificarán el resultado económico a efectos de calcular el importe del gasto por el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio.

La existencia de pérdidas compensables fiscalmente dará origen a un crédito impositivo que representa un menor impuesto a pagar en el futuro.

Para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades habrá que considerar además, que las bonificaciones y deducciones, así como las disminuciones en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, se considerarán como una minoración en el importe del Impuesto sobre Sociedades devengado.

De acuerdo con los criterios anteriores, el importe a contabilizar por el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones:

- Se obtendrá el «resultado contable ajustado», que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las «diferencias permanentes» que correspondan al mismo.
- Se calculará el importe del «impuesto bruto», aplicando el tipo impositivo correspondiente al ejercicio sobre el «resultado contable ajustado».
- Finalmente, del importe del «impuesto bruto», según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las bonificaciones, deducciones y disminuciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el Impuesto sobre Sociedades devengado.

El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando el tipo impositivo del ejercicio a la base imponible negativa del mismo.

Las diferencias entre el Impuesto sobre Sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por la compensación fiscal de pérdidas, en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrarán en las cuentas 4740, Impuesto sobre beneficios anticipado, 4745, Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... y 479, Impuesto sobre beneficios diferido.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la entidad den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste.

De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se contabilizarán en las cuentas 4740 y 4745 los impuestos anticipados y créditos impositivos cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

No obstante lo anterior, se podrá considerar como ingreso o gasto la parte de gravamen que corresponda a las diferencias permanentes; asimismo, se podrán considerar como ingresos las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta. Estos ingresos y gastos podrán ser objeto de periodificación con criterios razonables.

#### 18ª. Compras y otros gastos

La contabilización de las ayudas otorgadas por la entidad se realizará en el momento que se apruebe su concesión, por el importe acordado.

En la contabilización de la compra de bienes objeto de la actividad de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Los gastos de las compras, incluidos los transportes y los impuestos que recaigan sobre las adquisiciones, con exclusión del IVA soportado deducible, se cargarán en la respectiva cuenta del subgrupo 60.

b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la compra.

c) Los descuentos y similares que le sean concedidos a la entidad por pronto pago, incluidos o no en factura, se considerarán ingresos financieros, contabilizándose en la cuenta 765.

d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 609.

e) Los descuentos y similares posteriores a la recepción de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 608.

f) La contabilización de los envases cargados en factura por los proveedores, con facultad de su devolución queda expuesta en la cuenta 406.

En la contabilización de gastos por servicios serán de aplicación las reglas a) a e).

En la contabilización de las pérdidas por enajenación o baja en inventario del inmovilizado o de inversiones financieras temporales, se incluirán como mayor importe de las mismas los gastos inherentes a la operación.

#### 19ª. Ventas y otros ingresos

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

a) Las cuotas de usuarios y afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan. A estos efectos, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

b) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones, se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.

En la contabilización de la venta de bienes se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Las ventas se contabilizarán sin incluir los impuestos que gravan estas operaciones. Los gastos inherentes a las mismas, incluidos los transportes a cargo de la entidad, se contabilizarán en las cuentas correspondientes del grupo 6, sin perjuicio de lo establecido en las reglas d) y e) siguientes.

b) Los descuentos y similares incluidos en factura que no obedezcan a pronto pago se considerarán como menor importe de la venta.

c) Los descuentos y similares que sean concedidos por la entidad por pronto pago, estén o no incluidos en factura, se considerarán gastos financieros, contabilizándose en la cuenta 665.

d) Los descuentos y similares que se basen en haber alcanzado un determinado volumen de pedidos se contabilizarán en la cuenta 709.

e) Los descuentos y similares posteriores a la emisión de la factura originados por defectos de calidad, incumplimiento de los plazos de entrega u otras causas análogas se contabilizarán en la cuenta 708.

f) La contabilización de los envases cargados en factura a los clientes, con facultad de su recuperación, queda expuesta en la cuenta 436.

En la contabilización de ingresos por servicios serán de aplicación las reglas a) a e).

En la contabilización de los beneficios por enajenación del inmovilizado o de inversiones financieras temporales, se incluirán como menor importe de los mismos los gastos inherentes a la operación.

#### 20ª. Dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares

En la contabilización de las dotaciones a la provisión para pensiones y obligaciones similares se incluirán los gastos devengados, por las estimaciones realizadas según cálculos actuariales, con el objeto de nutrir los fondos internos necesarios para cubrir las obligaciones legales o contractuales, sin perjuicio de la imputación a la provisión de los rendimientos financieros generados a su favor.

#### 21ª. Subvenciones, donaciones y legados

Los elementos patrimoniales recibidos en las subvenciones, donaciones y legados, se valorarán por su valor venal, con el límite del valor de mercado, cuando tengan carácter de no reintegrables, salvo cuando se trate de bienes del Patrimonio Histórico que se valorarán de acuerdo con lo previsto en la norma 6.<sup>a</sup>

A estos efectos se consideran no reintegrables, las subvenciones, donaciones y legados en los que ya se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión o, en su caso, no existan dudas razonables sobre su futuro cumplimiento.

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter no reintegrable, se contabilizarán como «Ingresos a distribuir en varios ejercicios» y se imputarán, dependiendo de su finalidad, a resultados como ingresos propios de la entidad, si están afectos a la actividad propia, y como ingresos extraordinarios si están afectos a la actividad mercantil; para ello se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Activos del inmovilizado material o inmaterial; se imputarán a los resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los citados elementos. En el caso de activos no depreciables, se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

b) Existencias que no se obtengan como consecuencia de un «rappel» comercial; se imputarán a los resultados del ejercicio en que se produzca la enajenación, depreciación o baja en inventario de las mismas.

c) Condonación, asunción o pago de deudas; se imputarán a los resultados del ejercicio en que se produzca dicha circunstancia.

d) Intereses de deudas; se imputarán a los resultados del ejercicio en que se devenguen los intereses objeto de subvención, donación o legado.

e) Activos financieros y valores negociables; se imputarán al resultado del ejercicio en el que se produzca la enajenación, depreciación o baja en inventario de los mismos.

f) Tesorería; se imputarán a resultados de la siguiente forma:

- Si se conceden sin asignación a una finalidad concreta se reconocerán como ingresos del ejercicio en que se conceden.

- Si se conceden con asignación a una finalidad concreta se imputarán a resultados de acuerdo con las reglas anteriores, en función de la finalidad a que se haya asignado la subvención, donación o legado.

Las depreciaciones de todo tipo que puedan afectar a los elementos patrimoniales a que se ha hecho referencia, producirán la imputación a resultados de la subvención, donación o legado correspondiente en proporción a las mismas, considerándose en todo caso que las citadas depreciaciones tienen naturaleza irreversible en la parte en que estos elementos hayan sido financiados gratuitamente.

Las subvenciones concedidas con objeto de asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación de la actividad mercantil se calificarán como subvenciones a la explotación.

## 22ª. Cambios en criterios contables y estimaciones

Por la aplicación del principio de uniformidad no podrán modificarse los criterios de contabilización de un ejercicio a otro, salvo casos excepcionales que se indicarán y justificarán en la memoria y siempre dentro de los criterios autorizados por este texto. En estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio y se incluirá como resultados extraordinarios en la cuenta de resultados el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio.

Los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse a los efectos señalados en el párrafo anterior como cambios de criterio contable.

## 23ª. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

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

a) El Código de Comercio y la restante legislación mercantil.

b) El Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales.

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

d) La demás legislación que sea específicamente aplicable.

## Anexo II. NORMAS DE INFORMACION PRESUPUESTARIA DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

### Introducción

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, recoge en su art. 23 la obligación de los órganos de gobierno de las Fundaciones de elaborar en los últimos tres meses de cada ejercicio el presupuesto correspondiente al año siguiente, que deberá ir acompañado por una memoria explicativa. Igualmente, los órganos de gobierno practicarán la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior.

La figura del presupuesto también aparece contemplada en el art. 6 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones. Por otra parte, el art. 5 del Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, establece la obligación de estas entidades de presentar la liquidación del presupuesto.

El grupo de trabajo que participó en la elaboración de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, consideró que la información presupuestaria a incluir en la memoria de las cuentas anuales sería una información significativa para todas aquellas entidades sin fines de lucro que estén obligadas a confeccionar un presupuesto. El citado grupo de trabajo, fue el encargado de realizar el estudio de la presente norma con objeto de conseguir una adecuada normalización de los modelos de presupuesto, así como de las normas de elaboración del mismo.

Para realizar lo anterior el grupo de trabajo fue consciente de que con la información presupuestaria se debían alcanzar los objetivos propios de un presupuesto y que sucintamente se pueden concretar en una planificación de las actividades, información sobre si los ingresos presupuestarios obtenidos son suficientes para financiar los gastos presupuestarios del ejercicio, ofreciendo de esta forma una idea sobre la continuidad de la entidad, y posibilitar el control, a través de la ejecución presupuestaria, de la consecución de los objetivos de la entidad.

En primer lugar, se estudiaron los distintos criterios aplicables para la confección del presupuesto, que se concretan en la aplicación del devengo o el de caja. En síntesis el devengo aplicado al presupuesto permite obtener un documento muy similar a lo que sería una cuenta de resultados previsual añadiendo información sobre los gastos e ingresos presupuestarios derivados de las partidas del balance; el criterio de caja, por su parte, ofrecería una información monetaria que no se obtiene con el criterio de devengo, si bien su confección podría producir una dificultad añadida a estas entidades. Teniendo en cuenta lo anterior, se consideró que el presupuesto debería elaborarse con criterio de devengo, con objeto de no establecer un criterio distinto del empleado en la formulación de las cuentas anuales.

Así pues, el presupuesto puede entenderse como el documento que recoge de manera cifrada, conjunta y sistemática la previsión de gastos presupuestarios de la entidad para el período considerado y los ingresos presupuestarios con los que espera contar para hacer frente a dichos gastos.

En esta norma se presentan dos modelos o estructuras para recoger los ingresos y gastos presupuestarios, uno normal y otro abreviado, en sintonía con los diferentes modelos de cuentas anuales que recoge la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

De acuerdo con lo anterior, el modelo normal será aplicable a aquellas entidades que deban formular los modelos de balance y memoria normales, mientras que el modelo abreviado podrán confeccionarlo aquellas entidades que formulen el balance y la memoria abreviados.

La diferencia fundamental entre ambos modelos radica en que el modelo abreviado presenta una estructura más simplificada y agrupada que el modelo normal.

En ambos modelos se recogen los ingresos y los gastos presupuestarios en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos, de acuerdo con los principios de devengo y de registro incluidos en la primera parte de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. En el modelo abreviado que se incluye como opción para las entidades de menor tamaño, en su análisis el grupo de trabajo fue consciente de que en la práctica muchas de las operaciones realizadas presentan generalmente coincidencia temporal entre la corriente real y la corriente monetaria, sin perjuicio de que si se producen operaciones en las que no concurre el requisito anterior, la consideración de los ingresos y gastos presupuestarios que se deriven debe ajustarse estrictamente al principio de devengo.

Los modelos y estructura que se describen a continuación se mantienen tanto en el presupuesto a realizar por la entidad como en la liquidación del mismo, donde se introduce la realización de los gastos e ingresos presupuestarios y se ponen de manifiesto las desviaciones producidas.

En los gastos y los ingresos presupuestarios se diferencian dos niveles según la naturaleza de las operaciones que den origen a los mismos y que se relacionan con los modelos de cuentas anuales, con objeto de simplificar la confección del presupuesto. Así, aparecen en primer término las operaciones «de funcionamiento», que se corresponden con las recogidas en la cuenta de resultados, logrando de esta forma la conciliación entre el resultado contable y la liquidación de esta parte del presupuesto; y en segundo término, aquellas relacionadas con las magnitudes «fondo», para lo que se emplean las partidas del balance que pueden producir variaciones presupuestarias.

Adicionalmente a lo indicado, la necesidad de informar sobre las actividades realizadas por la entidad, establecida para las fundaciones en el art. 23 de la Ley 30/1994 (desarrollada en el art. 12 del Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal) y para las asociaciones de utilidad pública en el art. 4 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre (recogida también en el art. 5 del Real Decreto 1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública), ha hecho considerar que el presupuesto de ingresos y gastos del ejercicio debe recoger una descripción y, en la medida de lo posible, una cuantificación de los objetivos en que se concretan los fines de la entidad para un ejercicio económico, así como el grado de realización de dichos objetivos.

Para conseguir lo anterior, el presupuesto por programas se configura como una herramienta muy útil al posibilitar un análisis segmentado, para cada uno de los programas que se identifiquen en cada entidad, de las realizaciones, el cumplimiento de objetivos y los costes de las actividades realizadas.

De acuerdo con lo anterior las presentes normas contienen una información presupuestaria por programas, que incluyen como tales a las siguientes actividades: cada una de las actividades propias de la entidad, la actividad mercantil que pudiera realizar y la relativa a operaciones financieras.

El modelo abreviado recoge detalladamente los ingresos y gastos presupuestarios por operaciones de funcionamiento, siendo destacable la agrupación en un único epígrafe del resultado procedente de la actividad mercantil que pudieran realizar estas entidades. Por su parte, la información de ingresos y gastos presupuestarios por operaciones de fondos se recoge de forma más agrupada que en el modelo normal.

Una última diferencia entre el presupuesto normal y el abreviado radica en la obligatoriedad establecida en el modelo normal de confeccionar la información presupuestaria por programas, quedando esta información con carácter opcional para las entidades que tengan la facultad de aplicar el modelo abreviado, al entenderse, en estas entidades, cubierta la exigencia de informar respecto a las actividades de la entidad y su realización, mediante la oportuna información adicional que acompañe al presupuesto y su liquidación. Sin perjuicio de lo anterior, estas entidades deberán desagregar cualquier información relativa a los epígrafes presupuestarios que se considere necesaria para la adecuada comprensión de los objetivos de la entidad y su cumplimiento, aspectos que si así se considera, sería recomendable que se recogieran a través de la información presupuestaria por programas a que se ha hecho mención.

### Norma 1ª. Elaboración del presupuesto

1. Los órganos de gobierno de las entidades sin fines de lucro deberán elaborar un presupuesto, correspondiente al ejercicio siguiente, que deberá ir acompañado de una memoria explicativa.

2. A estos efectos se entiende por presupuesto, el documento que recoge de manera cifrada, conjunta y sistemática la previsión de gastos presupuestarios de la entidad para el período considerado y los ingresos presupuestarios con los que espera contar para hacer frente a dichos gastos.

3. En las presentes normas se establecen dos modelos: un modelo normal que deberá ser confeccionado por aquellas entidades que estén obligadas a formular los modelos de balance y memoria normales; y un modelo abreviado que podrá confeccionarse por aquellas entidades que formulen el balance y la memoria abreviados.

4. A la información anterior, se añadirá obligatoriamente en el modelo normal y opcionalmente en el abreviado, un documento presupuestario en el que se distribuirá el presupuesto por programas. La elaboración de este documento se realizará en los términos recogidos en la norma 4.ª de esta disposición.

5. Para confeccionar la información a que se refiere esta norma se emplearán los modelos contenidos en la norma 6.ª de esta disposición.

### Norma 2ª. Estructura del presupuesto

1. Se recogerán separadamente los ingresos y los gastos presupuestarios empleando las distintas partidas de las cuentas anuales de la entidad, según se trate de operaciones de funcionamiento, correspondientes a las partidas de la cuenta de resultados, o de operaciones de fondos, que se corresponden con determinadas partidas del balance.

En el modelo abreviado el resultado de explotación procedente de la actividad mercantil que pudieran realizar estas entidades se incluye en un único epígrafe que agrupa las operaciones de explotación relativas a la citada actividad.

2. Las entidades expresarán sus gastos e ingresos presupuestarios en términos de importes a devengar, aplicándose concretamente los principios de devengo y de registro incluidos en la primera parte de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

### Norma 3ª. Normas de elaboración del presupuesto

En relación con los modelos de presupuesto establecidos en las normas anteriores, se confeccionarán teniendo en cuenta que:

a) Podrán añadirse nuevos epígrafes a los establecidos en los modelos, siempre que su contenido no esté previsto en los mismos.

b) No figurarán aquellos epígrafes a los que no corresponda importe alguno.

c) En el epígrafe correspondiente a «Ayudas monetarias y otros» se recogerá su importe neto, una vez deducidos los reintegros de ayudas y asignaciones concedidas por la entidad. Por su parte, en el epígrafe correspondiente a los «Ingresos de la entidad por la actividad propia» se recogerá su importe neto, deducidos los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que sean exigibles a la entidad como consecuencia, entre otros, del incumplimiento de condiciones establecidas en la concesión de dichas subvenciones, donaciones o legados.

d) El epígrafe correspondiente a los «Gastos financieros y gastos asimilados» comprenderá todos los conceptos de gastos financieros establecidos en la cuenta de resultados, incluidas la variación de las provisiones de inversiones financieras y las diferencias de cambio negativas. El epígrafe de «Ingresos financieros» recoge todos los conceptos de ingresos financieros de la cuenta de resultados incluidas las diferencias positivas de cambio.

e) El epígrafe de «Gastos extraordinarios» incluye la variación de las provisiones y las pérdidas procedentes del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control, así como otros de carácter excepcional. Por su parte, en el epígrafe de «Ingresos extraordinarios» se recogen los beneficios en enajenación del inmovilizado inmaterial, material y cartera de control, las subvenciones, donaciones y legados de capital y otros afectos a la actividad mercantil traspasados al resultado del ejercicio, y otros de carácter excepcional.

f) Las dotaciones para amortizaciones y provisiones por depreciación de activos se recogerán como gasto por operaciones de funcionamiento y simultáneamente como ingreso por operaciones de fondos, al considerarse que reducen el valor de los elementos patrimoniales a los que afectan. Se seguirá un criterio análogo al anterior, cuando se trate de otras partidas de naturaleza análoga a las anteriores tales como los gastos financieros por intereses implícitos.

g) Los ingresos y gastos presupuestarios derivados de los distintos elementos patrimoniales se recogerán por el valor neto contable de los mismos; a estos efectos, el valor neto contable vendrá determinado como un único concepto que incluirá el valor del elemento y las cuentas que compensen el mismo (amortizaciones, provisiones y otras partidas compensadoras). Los posibles beneficios o pérdidas que se puedan producir se recogerán como operación de funcionamiento.

h) En ningún caso se considerará variación presupuestaria el traspaso del largo al corto plazo de los activos y pasivos financieros.

i) A efectos de la elaboración del presupuesto, se entiende por «capital de funcionamiento» a los diferentes créditos y débitos recogidos en las cuentas del grupo 4 de la segunda y tercera partes de la adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

### Norma 4ª. Normas de elaboración del presupuesto por programas

1. Para la confección del presupuesto por programas se imputarán cada uno de los epígrafes de las operaciones de funcionamiento y los de operaciones de fondos. Esta información podrá presentarse agrupando, respectivamente, los epígrafes correspondientes a las operaciones de funcionamiento y las de fondos.

2. Para realizar la imputación de los epígrafes incluidos en las operaciones de funcionamiento y de fondos a los distintos programas de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas:

a) Cada programa se identificará con una actividad realizada por la entidad, de forma que se creará un programa para cada una de las actividades no lucrativas que realice la entidad, otro para la actividad mercantil, y un último de operaciones financieras.

b) A cada programa de la actividad no lucrativa y de la actividad mercantil se imputarán los epígrafes de las operaciones de funcionamiento y de fondos que correspondan de forma exclusiva o conjunta a dos o más programas.

c) El programa identificado con las operaciones financieras de la entidad recogerá aquellos epígrafes de las operaciones de funcionamiento y de fondos de naturaleza financiera. Se imputarán los ingresos y gastos derivados de las inversiones financieras, tesorería, capital de funcionamiento, provisiones para riesgos y gastos y deudas, salvo que sean imputables a un programa determinado.

#### **Norma 5ª. Estados de liquidación del presupuesto**

1. En la liquidación del presupuesto se mostrará separadamente para cada epígrafe los importes previstos, los realizados, y por diferencia entre ambos las desviaciones que se produzcan. Se informará adicionalmente a los modelos sobre las causas de estas desviaciones y la consecución de los objetivos de la entidad.

2. Se confeccionará, obligatoriamente en el modelo normal y opcionalmente en el abreviado, una distribución de la liquidación del presupuesto por programas. La elaboración de este documento se realizará en los términos recogidos en la Norma 4.ª de esta disposición.

3. Para confeccionar la información a que se refiere esta norma se emplearán los modelos contenidos en la norma 6.ª de esta disposición.

#### **Norma 6ª. Modelos de información presupuestaria**

##### **6.1 MODELO NORMAL**

###### **6.1.1 Presupuesto:**

###### **- PRESUPUESTO DE GASTOS**

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

###### **- PRESUPUESTO DE INGRESOS**

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

###### **- DISTRIBUCION DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS**

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

###### **6.1.2 Liquidación del presupuesto**

###### **- LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO DEL GASTO**

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

###### **- LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS**

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

###### **- DISTRIBUCION POR PROGRAMAS DE LA LIQUIDACION DEL PRESUPUESTO**

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

##### **6.2 MODELO ABREVIADO**

###### **6.2.1 Presupuesto**

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Saldo operaciones de funcionamiento (ingresos-gastos): Presupuesto

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Saldo operaciones de fondos (A + B + C + D + E): Presupuesto.....

Las entidades deberán incluir información en relación con los objetivos previstos para cada actividad.

#### 6.2.2 Liquidación del presupuesto

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Saldo operaciones de funcionamiento (Ingresos - gastos): Presupuesto =.....; realización =.....; desviación =.....

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Saldo operaciones de fondos (A + B + C + D + E): Presupuesto = .....; realización = .....desviación =.....

Las entidades deberán incluir información en relación con los objetivos previstos y el cumplimiento de los mismos para cada actividad.

## II. MODELOS DE CUENTAS ANUALES

Balance ejercicio ...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

## III. MODELOS DE CUENTAS ANUALES ABREVIADAS

BALANCE ABREVIADO

EJERCICIO.....

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

CUADRO DE FINANCIACION

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

CUADRO DE FINANCIACION ABREVIADO

Ejercicio...

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

Si existieran partidas significativas en la variación del capital circulante, se confeccionará el siguiente cuadro:

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

CUENTA DE RESULTADOS ANALITICA

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

CUENTA DE RESULTADOS

EJERCICIO ....

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

\* Con signo positivo o negativo según su saldo

\*\* Esta cuenta puede tener saldo acreedor y, por tanto, la partida A16 puede tener signo negativo.

CUENTA DE RESULTADOS

EJERCICIO ....

Tabla no disponible en PDF. Consulte versión HTML.

(\*) Con signo positivo o negativo según su saldo.

(\*\*) Esta cuenta puede tener saldo acreedor y, por tanto, la partida A15 puede tener signo negativo.