

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFL014609

REAL DECRETO 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.*(BOE de 24 de noviembre de 2011 y corrección de errores de 12 de abril de 2012)*

I

Tras la aprobación del Plan General de Contabilidad mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES) por el Real Decreto 1515/2007, de la misma fecha, las entidades sin fines lucrativos han podido seguir aplicando la adaptación aprobada por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril. No obstante, en la práctica, estas entidades se han visto afectadas por los nuevos contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), en la medida en que de acuerdo con sus respectivas normas de derecho transitorio, todos aquellos aspectos de la adaptación que se oponían a los citados textos habían quedado derogados.

Por su parte, la disposición final tercera de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, establece que corresponde al Gobierno efectuar la actualización de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

En el ejercicio de esta habilitación, y atendiendo a las especiales características y naturaleza de la actividad y de las operaciones que desarrollan las entidades sin fines lucrativos, se constituyó en el seno del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por Resolución de 18 de noviembre de 2010, un grupo de trabajo para adaptar las normas de 1998 al nuevo marco de información financiera y facilitar de esta forma la implantación en estas entidades de la reforma contable emprendida en España en el año 2007.

Las normas de adaptación que ahora se aprueban, fruto de las reflexiones del citado grupo, son aplicables, con carácter general, a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de las mismas vendrá impuesta por las disposiciones específicas que se dicten al efecto. Así, el artículo 3.º establece su aplicación obligatoria a las fundaciones de competencia estatal de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y a las asociaciones declaradas de utilidad pública al establecerse la obligación en el artículo 5.º del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, sin perjuicio de que otras disposiciones puedan establecer su aplicación obligatoria a distintas entidades sin fines lucrativos.

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

II

A raíz de la citada reforma contable, la doctrina del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha venido a clarificar en los primeros años de vigencia del Plan General de Contabilidad, la aplicación a las entidades no lucrativas del modelo dual interno de cuentas anuales regulado para las empresas. En este contexto, cuando el grupo de trabajo inició su andadura, se consideró que lo más oportuno era no apartarse, en lo fundamental, del citado modelo sin perjuicio, claro está, de introducir los desarrollos y precisiones necesarios en función de la naturaleza singular de la actividad desarrollada por estas entidades.

De acuerdo con esta decisión, el real decreto reproduce en la parte dispositiva gran parte de la regulación contenida en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios específicos de las microempresas, configurando el modelo contable que se describe seguidamente.

Las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública están obligadas a aplicar las cinco partes de que constan las normas de adaptación, si bien, al igual que sucede con el Plan General de Contabilidad, la cuarta y quinta parte referidas al cuadro de cuentas y a las definiciones y relaciones contables, respectivamente, solo serán obligatorias en la medida que incluyan criterios de registro y valoración.

La primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, recoge los documentos que integran las cuentas anuales así como los requisitos, principios y criterios contables de reconocimiento y valoración, que deben conducir a que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

Siguiendo el modelo del Plan General de Contabilidad, en esta parte, también se definen los elementos que integran las cuentas anuales y los criterios de reconocimiento y valoración, en función de la naturaleza singular de los activos destinados al cumplimiento de los fines no lucrativos, circunstancia que exige sustituir la referencia a la obtención de beneficios o rendimientos económicos, por la generación de rendimientos aprovechables en su actividad futura, entendiéndose cumplido este requisito en aquellos casos en que el bien o derecho incorpora un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad, aunque no genere flujos de efectivo.

En la segunda parte, Normas de Registro y Valoración, se ha considerado oportuno tratar exclusivamente las operaciones o hechos económicos que requerían un criterio particular basado en la especial naturaleza de sus activos no generadores de flujos de efectivo, o de la conveniencia de aclarar el tratamiento contable de las situaciones que se presentan con mayor frecuencia en las entidades sin fines lucrativos.

Es decir, si bien por economía de medios no se recogen aquí de forma expresa, estas entidades deberán aplicar de forma obligatoria las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad. En particular, les resultarán de aplicación las disposiciones generales sobre el inmovilizado material, salvo en aquello que se oponga a la regulación aprobada para los activos no generadores de flujos de efectivo, activos intangibles, inversiones inmobiliarias, arrendamientos y operaciones de naturaleza similar, activos y pasivos financieros, existencias, moneda extranjera, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre sociedades, provisiones y contingencias, pasivos por retribuciones a largo plazo con el personal, combinaciones de negocios, negocios conjuntos, operaciones entre entidades del grupo, cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables y hechos posteriores al cierre del ejercicio.

Sin perjuicio de lo anterior, las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en los artículos 6.º y 8.º del real decreto, podrán optar, en relación con estas disposiciones generales, por aplicar las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES y los criterios específicos de las microentidades que se regulan en el propio artículo 8.º, si bien los límites sobre los que se construye el ámbito de aplicación de estos últimos, se han establecido considerando la definición de microentidad empleada en la norma sustantiva.

En este sentido, cabe recordar que para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública dichos límites se han establecido en el artículo 25.4 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, y en la Disposición adicional tercera del Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones, aprobado por el Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, respectivamente, en los siguientes umbrales: total de las partidas del activo inferior a 150.000 euros, importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra anual de negocios de su actividad mercantil, inferior a 150.000 euros, y número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

En segundo lugar, en aras de facilitar la aplicación de la norma contable, se amplía la relación de criterios simplificados aplicable a las microentidades en los siguientes supuestos: préstamos concedidos y recibidos a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado y ayudas plurienales.

El modelo dual se complementa con las disposiciones adicionales tercera, cuarta, quinta y sexta que regulan los criterios que han de seguirse en los supuestos de abandono o incorporación a los diferentes marcos jurídicos de información financiera.

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación disponen que los documentos que integran las cuentas anuales de estas entidades son el Balance, la Cuenta de Resultados y la Memoria. A la hora de dotar de contenido a los citados documentos, la mayoría de los integrantes del grupo de trabajo opinaba que, para cumplir con el objetivo de imagen fiel, el contenido de la cuenta de resultados de la vigente adaptación debía ser sustituido por un estado que mostrase los aumentos y disminuciones del patrimonio neto originados en el ejercicio, como expresión del resultado total de la entidad, por

diferencia entre las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y de los ingresos y gastos, tanto de los contabilizados formando parte del excedente del ejercicio como de los incluidos directamente en el patrimonio neto a la espera de su posterior reclasificación al excedente. Completan el resultado total los ajustes que sea preciso contabilizar en las reservas fruto de los errores y cambios de criterio.

Considerando la relevancia de este cambio, en comparación con el modelo aplicable por las empresas, a la hora de establecer los diferentes márgenes que configuran el citado resultado se ha observado una especial cautela para identificar bajo la rúbrica de «Excedente» al que con dicha denominación lucía como saldo de la cuenta de resultados de los modelos aprobados en el año 1998, al objeto de que esta magnitud de singular relevancia jurídica, núcleo, por ejemplo, de la tributación de las rentas no exentas o de la regulación en materia de destino de rentas e ingresos, pueda seguir tomándose como referente por la norma fiscal y la sustantiva, garantizando así que el paso adelante que supone la citada cuenta en el logro de una información más relevante no vaya en detrimento de la utilidad que para dichos fines proporcionaba la contabilidad de estas entidades hasta la fecha.

Adicionalmente, y en sintonía con los pronunciamientos internacionales en la materia, la mayoría de los integrantes del grupo consideraba oportuno incluir en la memoria información sobre los flujos de efectivo, además de la exigida, en su caso, por la norma sustantiva sobre el grado de cumplimiento de las actividades previstas por la entidad al inicio del ejercicio, diferenciando los recursos obtenidos y aplicados en cada una de ellas, e identificando el número de beneficiarios o usuarios y los recursos humanos empleados para alcanzar dicho fines.

Sobre la base de esta conclusión, la tercera parte contiene las reglas de elaboración y los modelos de las cuentas anuales normales, abreviados y simplificados de las entidades sin fines lucrativos, adaptados a sus especiales características. Es decir, de forma coherente a la técnica de normalización seguida en la segunda parte, en los modelos de memoria, salvo la simplificada, se regula exclusivamente la información que viene impuesta por la especialidad del sujeto contable al que van dirigidas estas normas.

A tal efecto cabe advertir que las entidades que opten por aplicar las disposiciones generales incluidas en la segunda parte del Plan de PYMES elaborarán su balance y cuenta de resultados siguiendo los modelos abreviados, considerando las precisiones que en ellos se indican para tal supuesto, salvo que a su vez opten por aplicar los criterios específicos de las microentidades, en cuyo caso, la memoria se cumplimentará en el modelo simplificado.

Adicionalmente, cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, o se opte por aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la información sobre flujos de efectivo no será obligatoria.

La cuarta parte, Cuadro de Cuentas, incluye las modificaciones en la denominación de los subgrupos y cuentas que se han considerado necesarias para poder reflejar contablemente las operaciones contenidas en la segunda parte de la adaptación, y las disposiciones generales en materia de registro y valoración, sin intentar agotar todas las situaciones que puedan producirse en la realidad.

Para ello, se han habilitado cuentas específicas y otras se han modificado. También se han eliminado cuentas previstas en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de que estas entidades en los supuestos en que determinadas operaciones así lo exijan, puedan utilizarlas. En todo caso, el cuadro de cuentas no será obligatorio en cuanto a su numeración y denominación, sin perjuicio de constituir una guía o referente obligatorio en relación con los epígrafes y partidas de las cuentas anuales.

La quinta parte, Definiciones y Relaciones Contables, aporta claridad y contenido al cuadro de cuentas de la cuarta parte, al incluir las correspondientes definiciones, relaciones contables y los movimientos que darán origen a los motivos de cargo y abono. Esta quinta parte también deberá complementarse con los motivos de cargo y abono generales regulados en el Plan de empresas, y al igual que éste tampoco será de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro y valoración, o sirva para su interpretación, todo ello sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

Asimismo se incluye una disposición transitoria única relativa a la aplicación por primera vez de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, para regular, entre otras cuestiones, las reclasificaciones que pudieran surgir a la entrada en vigor de la nueva normativa.

III

El presente Real Decreto aprueba también el formato del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos y los modelos para cumplir con las exigencias de información en materia de destino de rentas e ingresos establecidas por la regulación sustantiva.

En particular, el artículo 26 del Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, se dispone que el plan de actuación contendrá información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos, así como cualquier otro indicador que permita comprobar en la memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

Es decir, frente al presupuesto exigido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, la regulación actual se decanta por el plan de actuación, del que los distintos Protectorados han ido aprobando sus propios modelos. De esta forma, y al ser el grado de cumplimiento del mismo una información que habrá de ser incluida en la memoria de las cuentas anuales, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas (artículo 25 de la Ley 50/2002), se ha considerado oportuno elaborar un modelo general de plan de actuación, en aras de dotar de mayor homogeneidad a la información suministrada por estas entidades.

Además, en este ámbito, destaca en importancia la información a exigir a las entidades no lucrativas sobre el destino de rentas e ingresos, dada la finalidad social que caracteriza su labor.

Así, las normas de adaptación del año 1998 establecían la necesidad de incluir en la memoria de las cuentas anuales un apartado sobre la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios. Entre esta información se incluía el «destino de rentas e ingresos», en forma de cuadros numéricos, y que tenía por objeto verificar el cumplimiento del requisito previsto en el artículo 25 de la anterior Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y hoy contemplado en el artículo 27 de la vigente Ley 50/2002, de 26 de diciembre, consistente en destinar a la realización de los fines fundacionales, al menos, el 70 % de los resultados de las explotaciones económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos incurridos para su obtención.

En la práctica, la elaboración de esta información ha originado numerosas dudas a las entidades sin fines lucrativos, sin perjuicio del avance que supuso la regulación de esta materia en el Reglamento de desarrollo de la Ley 50/2002. Por ello, en aras de clarificar los criterios a seguir para dar cumplimiento a dicha obligación, en la memoria se han incluido una serie de precisiones aclarando la información que sobre el destino de rentas e ingresos deben proporcionar estas entidades.

IV

Las fundaciones de competencia estatal pueden participar en sociedades mercantiles y, en consecuencia, mantener con estas entidades una vinculación que les atribuya el control en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio. En estos casos, el artículo 25.9 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones de competencia estatal y su reglamento de desarrollo imponen a estas entidades la obligación de consolidar, previsión que se ha recogido en la Disposición adicional primera del real decreto.

Adicionalmente, las entidades sin fines de lucro pueden establecer vínculos de cooperación con otras entidades sin fines lucrativos para el mejor ejercicio de sus fines sociales, en relaciones distintas de las de propiedad, control o gestión comunes, tales como el uso de un nombre común, compartir políticas, procedimientos de calidad, estrategias o recursos profesionales o del voluntariado, tanto en su actividad operativa, como en lo relativo a su financiación o inversión, o a su política de información y rendimient de cuentas. Estas redes de entidades pueden constituir grupos de coordinación que no están obligados a consolidar, pero que si optasen por elaborar dichas cuentas deberán hacerlo siguiendo los mandatos establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

La Disposición adicional segunda del real decreto mantiene el esquema contable de las asociaciones deportivas declaradas de utilidad pública, en los mismos términos que establecía el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, si bien, en la actualidad con referencia al vigente modelo contable.

Las habilitaciones para desarrollos normativos futuros, quedan incorporadas en la disposición final primera recogiendo las competencias establecidas en la legislación vigente sobre el desarrollo de la adaptación. En particular, merece destacarse la conferida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas entidades sin fines lucrativos, considerando la regulación específica que ahora se aprueba, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar; incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro.

Por último, se deroga el 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.

De acuerdo con la disposición final tercera del real decreto, su entrada en vigor está prevista para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2012.

En su virtud, a propuesta de la Vicepresidenta del Gobierno de Asuntos Económicos y Ministra de Economía y Hacienda, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 21 de octubre de 2011,

DISPONGO:

Artículo 1.º *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.º *Aprobación del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.*

Se aprueba el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos, cuyo texto se inserta a continuación, como Anexo II a este Real Decreto.

Artículo 3.º *Ámbito de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.*

1. 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. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional.

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

Artículo 4.º *Ámbito de aplicación del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.*

El plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos se elaborará obligatoriamente por las fundaciones de competencia estatal ajustándose al modelo incluido en el Anexo II.

Artículo 5.º *Aplicación del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas a las entidades sin fines lucrativos.*

1. En todo lo no modificado específicamente por las normas de adaptación incluidas en el Anexo I, será de aplicación el Plan General de Contabilidad, en los términos previstos en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del citado Real Decreto.

2. Las entidades no lucrativas que, de acuerdo con lo establecido en los artículos 6.º, 7.º y 8.º siguientes, hayan optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas o, en su caso, los criterios aplicables por las microentidades allí contenidos, aplicarán dicho Plan o criterios en todo lo no modificado por las normas que se insertan a continuación.

Artículo 6.º *Ámbito de aplicación de las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES).*

1. Podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la actividad propia» y, en su caso, el importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

Las entidades perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio económico de su constitución o transformación, las entidades podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª *Entidades del grupo, multigrupo y asociadas* contenida en la tercera parte de las normas de Adaptación incluidas en el Anexo I, los citados límites deberán aplicarse a la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

Las magnitudes contables a las que se refiere este apartado serán las que se deriven de las normas contables que hayan resultado de aplicación en el último ejercicio y en ausencia de éste, las del Plan General de Contabilidad de PYMES.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. En ningún caso podrán aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, las entidades que se encuentren en alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que formen parte de un grupo de entidades que formule o debiera haber formulado cuentas anuales consolidadas.
- b) Que su moneda funcional sea distinta del euro.

3. La opción que una entidad, incluida en el ámbito de aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES, ejerza de seguir este Plan o el Plan General de Contabilidad, además de las normas que ahora se aprueban, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la entidad pierda la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, conforme a lo establecido en los apartados anteriores.

Artículo 7.º *Aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas a las entidades sin fines lucrativos.*

1. La entidad que, cumpliendo los requisitos exigidos en el artículo anterior, opte por la aplicación del Plan General de Contabilidad de PYMES, deberá aplicarlo de forma completa.

2. Cuando una entidad que aplique el Plan General de Contabilidad de PYMES realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan General de Contabilidad con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que en ningún caso serán aplicables.

Artículo 8.º *Criterios específicos aplicables por microentidades sin fines lucrativos.*

1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de este artículo, podrán ser aplicados por todas las entidades que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros.
- b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros. 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, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

Las entidades perderán la facultad de aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio económico de su constitución o transformación, las entidades podrán aplicar los criterios específicos contenidos en el presente artículo si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Si la entidad formase parte de un grupo de entidades en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas, contenida en la tercera parte de las normas de Adaptación incluidas en el Anexo I, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de su volumen anual de ingresos y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo.

A estos exclusivos efectos, cuando proceda considerar los criterios específicos para microentidades, el total activo deberá incrementarse en el importe de los compromisos financieros pendientes derivados de los acuerdos descritos en la norma primera del apartado 3 de este artículo.

El registro de las operaciones debe condicionarse al previsible cumplimiento de los citados requisitos.

2. La opción que una microentidad ejerza de aplicar o no los criterios específicos contenidos en el apartado 3 siguiente, deberá mantenerse de forma continuada, como mínimo, durante tres ejercicios, a no ser que, con anterioridad al transcurso de dicho plazo, la entidad pierda la facultad de aplicar los criterios específicos para microentidades, conforme a lo establecido en el apartado anterior.

3. Las entidades que opten por los criterios específicos de las microentidades, habrán de hacerlo de forma conjunta, debiendo seguir las siguientes normas, respecto a las operaciones descritas a continuación:

- 1.ª Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar.

En la calificación de un acuerdo de arrendamiento como financiero, se estará a lo dispuesto en la norma de registro y valoración correspondiente incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que no tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, contabilizarán las cuotas devengadas en el ejercicio como un gasto en la cuenta de resultados. En su caso, en el momento de ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el precio de adquisición de dicha opción.

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar que tengan por objeto terrenos, solares u otros activos no amortizables, aplicarán los criterios de registro y valoración relativos a los arrendamientos financieros y otras operaciones de naturaleza similar contenidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

2.ª Préstamos concedidos y recibidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado.

Los préstamos concedidos y recibidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por el importe entregado o recibido, respectivamente. En su caso, los intereses de la operación se reconocerán, por el importe acordado, en la cuenta de resultados.

3.ª Deudas por ayudas concedidas en el ejercicio de la actividad propia.

Las ayudas monetarias concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto o largo plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal.

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

4.ª Impuesto sobre beneficios.

El gasto por impuesto sobre beneficios se contabilizará en la cuenta de resultados por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

4. Las cuentas a utilizar para el registro contable de las operaciones descritas en el apartado 3 anterior serán, con carácter general, las siguientes:

a) La cuenta 621. «Arrendamientos y cánones» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, se desagregará en las siguientes cuentas de cuatro cifras:

6210. «Arrendamientos y cánones».

6211. «Arrendamientos financieros y otros».

El movimiento de la cuenta 6211 es el siguiente:

Se cargará:

Por el importe devengado por las cuotas del arrendamiento financiero y otros similares, con abono, normalmente, a cuentas del subgrupo 57.

Se abonará:

Con cargo a la cuenta 129.

b) La cuenta «447. Usuarios, deudores» prevista en la cuarta parte de las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

c) La cuenta «412. Beneficiarios, acreedores» y la cuenta 650. «Ayudas monetarias» previstas en la cuarta parte de las normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

d) La cuenta 6300. «Impuesto corriente» prevista en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

5. Las entidades que apliquen los criterios específicos contenidos en el apartado 3 de este artículo incluirán en el apartado 2.1.a) de la memoria una mención expresa de la aplicación de estos criterios.

DISPOSICIONES ADICIONALES

Primera. *Cuentas anuales consolidadas.*

1. Las fundaciones que participen en sociedades mercantiles y se encuentren en cualquiera de los supuestos previstos para la sociedad dominante en los artículos 42 y 43 del Código de Comercio, deberán formular cuentas anuales consolidadas en los términos previstos en dicho Código y en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

2. Una red de entidades sin fines lucrativos es una estructura organizada de entidades sin fines lucrativos, que tienen por objetivo la cooperación para el mejor ejercicio de sus fines sociales.

Si una red de entidades sin fines lucrativos elabora voluntariamente las cuentas anuales agregadas o combinadas de las entidades que la integran, dichas cuentas se formularán aplicando de forma obligatoria las Normas de Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

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

3. Las cuentas anuales consolidadas se depositarán en el Registro Mercantil conforme a lo dispuesto en la sección 2.^a del capítulo III del título III de su reglamento.

Segunda. 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 profesionales y Asociaciones deportivas declarados de utilidad pública que, atendiendo a los términos de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se registrarán 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 Ministerio de Economía de 27 de junio de 2000 en el caso de Clubes profesionales y Asociaciones deportivas, sin perjuicio de que en las cuentas anuales se incluya la información, que cuando tengan 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) En su caso, las bases de presentación y la información de la liquidación del presupuesto.
- c) Excedente del ejercicio.
- d) Ingresos y gastos.
- e) Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.
- f) Cambios en el órgano de gobierno, dirección y representación.
- g) Información sobre autorizaciones otorgadas por la Autoridad administrativa correspondiente que sean necesarias para determinadas actuaciones.
- h) Cualquier otra información que se significativa.

Tercera. Ajustes derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microentidades.

Al inicio del primer ejercicio en el que una entidad deje de aplicar los criterios específicos de las microentidades, los nuevos criterios se aplicarán de forma retroactiva. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para reconocer los activos y pasivos que procedan será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte de las normas de Adaptación incluidas en el Anexo I, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen abandonando los criterios específicos aplicables por las microentidades, la entidad creará en la memoria un apartado con la denominación «Aspectos derivados del abandono de los criterios específicos aplicables por las microentidades», en el que se mencionarán las diferencias entre los criterios contables específicos de las microentidades aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Cuarta. *Incorporación de los criterios específicos aplicables por las microentidades.*

En el ejercicio en el que una entidad pase a aplicar los criterios específicos de microentidades, realizará esta aplicación de forma prospectiva desde el inicio de dicho ejercicio, debiendo contabilizarse de acuerdo con los anteriores criterios los saldos pendientes de cancelación.

En la memoria de las cuentas anuales, se informará acerca del tratamiento contable de cada uno de los acuerdos de arrendamiento financiero suscritos.

Quinta. *Aplicación por las entidades sin fines lucrativos de criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES cuando en ejercicios previos se han utilizado criterios del Plan General de Contabilidad.*

En el primer ejercicio en que una entidad, en cumplimiento de lo establecido en las presentes normas de adaptación, deje de aplicar los criterios del Plan General de Contabilidad y aplique los criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES, realizará esta aplicación de forma retroactiva, cancelándose al inicio de dicho ejercicio los ajustes por cambios de valor que figuren en el patrimonio neto con cargo o abono a las partidas de los instrumentos financieros que hubieran originado los citados ajustes.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES, la entidad creará en la memoria un apartado con la denominación «Aspectos derivados de la transición a los criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

Sexta. *Ajustes derivados de la aplicación de criterios del Plan General de Contabilidad por las entidades sin fines lucrativos.*

Al inicio del primer ejercicio en el que la entidad, deje de aplicar los criterios del Plan General de Contabilidad de PYMES, incluidos, en su caso, los criterios de registro y valoración específicos para microentidades, aplicará los criterios del Plan General de Contabilidad de forma retroactiva, debiendo registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad. La contrapartida de los ajustes que deban realizarse será una partida de reservas salvo que, de acuerdo con los criterios incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, deban utilizarse otras partidas del patrimonio neto.

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando los criterios del Plan General de Contabilidad la entidad creará en la memoria un apartado específico con la denominación «Aspectos derivados de la transición a los criterios del Plan General de Contabilidad», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA

Única. *Reglas de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012.*

1. El balance de apertura del ejercicio en que se apliquen por primera vez las presentes normas de adaptación se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se reclasificarán los elementos patrimoniales en sintonía con lo dispuesto en estas normas.

- b) Se valorarán estos elementos patrimoniales por su valor en libros; y
- c) Se comprobará su deterioro de valor en esa fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, la entidad podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales contemplados en la letra a) anterior por el importe que corresponda de la aplicación retroactiva de estas normas.

La contrapartida de los ajustes que deban realizarse para dar cumplimiento a la primera aplicación de estas normas será una partida de reservas.

2. Las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, podrán ser presentadas:

a) Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios, en cuyo caso, las cuentas anuales se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.

b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2012.

3. En la memoria de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2012, se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables» en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y en el presente, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la entidad.

DISPOSICIÓN DEROGATORIA

Única. *Derogación normativa.*

Queda derogado el 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, así como las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga a lo establecido en este Real Decreto.

DISPOSICIONES FINALES

Primera. *Habilitación normativa.*

1. De acuerdo con lo previsto en la disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión europea, 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 y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales. Estas normas deberán ajustarse al procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

2. Con objeto de facilitar la aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará, mediante resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, para lo cual deberá ajustarse a la regulación contenida en el Anexo I que se inserta a continuación. Estas normas deberán seguir el procedimiento de elaboración regulado en el artículo 24.1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno.

Segunda. Título competencial.

El presente Real Decreto, en relación con las asociaciones declaradas de utilidad pública, se aprueba al amparo del artículo 149.1.14 de la Constitución, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

Tercera. Entrada en vigor.

La presente norma entrará en vigor el 1 de enero de 2012 y será de aplicación en los términos previstos en el presente real decreto, para los ejercicios económicos que se inicien a partir de dicha fecha.

Dado en Madrid, el 24 de octubre de 2011.

JUAN CARLOS R.

La Vicepresidenta del Gobierno de Asuntos Económicos
y Ministra de Economía y Hacienda,
ELENA SALGADO MÉNDEZ

ANEXO I**Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos**

1. En el anterior marco de regulación, Plan General de Contabilidad de 1990 y sus disposiciones de desarrollo, se aprobaron las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y sus normas de información presupuestaria. La iniciativa encontraba justificación en las especiales características que tienen este tipo de entidades, cuya actividad principal no persigue la obtención de un lucro sino fines de interés general.

Tras la aprobación del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, así como del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, en virtud de la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (con un contenido similar la Disposición transitoria sexta del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre), se ha mantenido la vigencia de la citada adaptación, salvo en aquellos aspectos que de forma expresa se opusieran a los criterios contenidos en el nuevo Plan.

Al objeto de clarificar su aplicación, y en sintonía con el citado Derecho transitorio, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicó en su Boletín (BOICAC) número 73, de septiembre de 2008, la interpretación sobre los criterios que debían seguir las entidades no lucrativas, sujetas hasta el momento a las normas de adaptación de 1998, para elaborar sus cuentas anuales en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008. A mayor abundamiento, en el BOICAC número 76, de diciembre de 2008, se publicó otra interpretación sobre el contenido concreto de los modelos de balance y cuenta de resultados que debían elaborar estas entidades.

Las normas que ahora se aprueban, fruto de la habilitación atribuida al Gobierno en la Disposición final tercera de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, para actualizar las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, asumen, en lo fundamental, la citada doctrina y tienen por objeto recoger, en el marco del nuevo Plan General de Contabilidad el tratamiento de aspectos específicos propios de las entidades sin fines de lucro, contemplando las diferentes actividades que realizan este tipo de entidades.

2. Las presentes normas, al igual que su antecedente inmediato, tienen como destinatario las citadas entidades, siendo de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras entidades puedan quedar incluidas obligatoriamente dentro de su ámbito de aplicación si la correspondiente norma sustantiva así lo dispone.

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

Para su elaboración se ha partido del trabajo realizado por el grupo de expertos nombrados por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la Resolución de 18 de noviembre de 2010, integrado por técnicos del propio Instituto, asociaciones representativas del sector y por profesionales y académicos que aportaron sus conocimientos y experiencia de gran utilidad tanto desde una consideración global como referidas a operaciones específicas de este tipo de entidades, aunando así la doble perspectiva teórica y pragmática plasmada en la dinámica evolutiva del mundo de las entidades no lucrativas.

De lo anterior se deduce que estas normas de adaptación ajustadas al Plan General de Contabilidad, es la obra de un conjunto muy amplio de expertos contables en cuya configuración se ha buscado conseguir un adecuado equilibrio en la participación de profesionales expertos en la contabilidad de entidades sin fines de lucro, profesores universitarios relacionados con la materia y representantes de la Administración Pública.

Asimismo, 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.

3. La adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos viene impuesta por las características diferenciales del sujeto contable al que va dirigida. Son entidades cuyo objetivo no es obtener un lucro comercial sino perseguir fines de interés general en beneficio de la comunidad, entre los que pueden citarse 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.

En el transcurso de las diferentes reuniones, los integrantes del grupo de trabajo han tenido en todo momento presente esta circunstancia. Es decir, el hecho de que la contabilidad de las entidades sin fines lucrativos no puede desconocer el elemento que las caracteriza, la ausencia de lucro, si se las compara con otros operadores económicos que intervienen en el mercado con el objetivo de rentabilizar su inversión, con carácter general, en forma de flujos de efectivo.

Frente a estos operadores, las entidades sin fines lucrativos no buscan el beneficio propio y su posterior distribución entre los socios o partícipes, sino el beneficio de la comunidad en general, lo que motiva que la imagen fiel que deben mostrar sus cuentas anuales, en particular, su cuenta de resultados, debe incidir en la presentación de los recursos obtenidos en un periodo y su empleo o destino en la consecución de los diferentes fines, con el objetivo de que la información suministrada sea comprensible y útil para los aportantes, beneficiarios y otros interesados, como la Administración Pública.

En definitiva, los aportantes de fondos en estas entidades no toman sus decisiones de «invertir» en función del rendimiento generado por su aportación, sino dependiendo de los citados fines, con los que se identifican, y de su grado de cumplimiento.

4. Las normas que ahora se aprueban, en la medida en que suponen un desarrollo normativo de la Ley 16/2007, de 4 de julio, y una adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, al igual que la citada normativa, tienen como objetivo ahondar en la armonización de la normativa contable nacional con la internacional. Por ello, introducen en el marco contable que resulta de aplicación en las cuentas anuales individuales de las entidades sin fines lucrativos españolas, unas normas compatibles con las normas internacionales, incluyendo las precisiones que se consideran necesarias para tratar desde una perspectiva económica racional la especialidad de estas entidades.

En este punto cabe poner de manifiesto la ausencia en el momento presente, de una Norma Internacional de Información Financiera que regule el tratamiento contable aplicable a la actividad desarrollada por las entidades no lucrativas. No obstante, cabe destacar en este ámbito la labor del FASB (Financial Accounting Standards Board) norteamericano, a través de su documento de Declaración de conceptos número 4, sobre los Objetivos de la información financiera en las entidades sin ánimo de lucro, así como el contenido de la codificación de normas

contables americanas que en su Concepto 958 «Not-for-profit Entities» ha integrado la Contabilidad de las entidades no lucrativas.

Del mismo modo, dentro del contexto internacional cabe considerar como referente, por la similitud en la propia esencia y objeto de carácter social de las entidades no lucrativas con las de carácter público, las Normas Internacionales para el Sector Público emitidas por el IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board), cuyo objeto es tratar las especialidades contables de las entidades del sector público, promoviendo al mismo tiempo en este ámbito la convergencia con las propias Normas Internacionales de Información Financiera.

A nivel interno, es menester hacer referencia al trabajo desarrollado en los últimos años por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas materializado en los siguientes textos: documento n.º 1: Marco Conceptual de la Información Financiera para Entidades sin Fines Lucrativos, de Junio de 2008, y documento n.º 2: Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos, de 2010.

Las citadas experiencias fueron tomadas por el grupo de trabajo como fuente de inspiración al objeto de alumbrar el documento que ha servido de base para redactar las presentes normas.

5. La adaptación tiene la misma estructura que el Plan General de Contabilidad, si bien se ha considerado conveniente, por economía de medios, recoger únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que están más estrechamente relacionadas con las actividades realizadas en el cumplimiento de sus fines, sin ánimo de lucro, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se otorgue de forma gratuita o mediante contraprestación.

El tratamiento contable de los restantes hechos y transacciones no presenta diferencia alguna con el previsto en la norma general, circunstancia que justifica la técnica de normalización que se ha elegido, en aras de la claridad. A tal efecto merece destacarse la habilitación conferida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas para que elabore, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, considerando la regulación específica que ahora se aprueba, con el objetivo de proporcionar a estos sujetos contables un marco operativo único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar; incluidas las que se deriven, en su caso, de la actividad de carácter mercantil o con ánimo de lucro. En esta labor, lógicamente, deberán considerarse los criterios que ahora se aprueban.

En consecuencia, las entidades sin fines lucrativos deberán aplicar de forma obligatoria a todas las operaciones y hechos económicos no previstos en esta adaptación, el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, así como los criterios específicos de las microentidades.

De acuerdo con lo indicado, se incluyen cinco partes:

- Marco Conceptual de la Contabilidad.
- Normas de registro y valoración.
- Cuentas anuales.
- Cuadro de cuentas.
- Definiciones y relaciones contables.

6. En comparación con el Marco Conceptual de la Contabilidad de las empresas, el aprobado para las entidades sin fines lucrativos incluye los siguientes cambios.

La primera y, tal vez, la modificación de mayor calado es la que afecta a los documentos que integran las cuentas anuales al presentarse en un solo estado, la cuenta de resultados, las variaciones en el patrimonio neto que las empresas muestran en la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto.

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de asociación disponen que los documentos que integran las cuentas anuales son el balance, la cuenta de resultados y la memoria, sin contemplar los dos nuevos documentos, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. La divergencia lógicamente responde al hecho de que la redacción de las citadas normas es anterior a la reforma incorporada en el artículo 34 del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Dejando al margen esta circunstancia y entrando en el fondo de la cuestión, en particular, cuál debería ser el contenido adecuado de la cuenta de resultados de una entidad sin fines lucrativos, después de un intenso debate

la mayoría del grupo consideraba que este documento debía mostrar los aumentos y disminuciones del patrimonio neto producidos en el ejercicio, como expresión de la variación en los recursos netos no exigibles puestos a disposición de la entidad, en ese ejercicio, para el cumplimiento de sus fines.

Así, frente a la opción de ceñirse al modelo regulado para las empresas, la mayoría de los integrantes del grupo sostenían que dicha cuenta además de corresponderse mejor con el objetivo de imagen fiel que debe lograr la contabilidad de estas entidades, en función de su especial naturaleza, estaba en sintonía con el criterio seguido por otros emisores de normas a nivel internacional como por ejemplo el FASB en EEUU. A nivel interno cabe resaltar que el criterio elegido también está en línea con el propuesto por la Comisión de Entidades sin Fines Lucrativos de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas en el documento n.º 2: Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos, de 2010.

Una vez fijado este contenido «amplio» de la cuenta de resultados, los integrantes del grupo de trabajo concluyeron que la inclusión de un estado de cambios en el patrimonio neto, lógicamente, carecía ya de relevancia.

Por último, respecto al estado de flujos de efectivo se consideró que lo más oportuno era ubicarlo en la memoria a la vista de la previsión legal sobre los documentos que integran las cuentas anuales de las fundaciones de competencia estatal.

El segundo cambio reseñable en el marco conceptual es el introducido en la redacción de los elementos que integran las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos. En particular, la nueva definición de «activo» y su criterio de reconocimiento en respuesta a los objetivos de naturaleza social que, con carácter general, persiguen estas entidades, circunstancia que exige sustituir la referencia al logro de beneficios o rendimientos económicos, por la expectativa de obtener rendimientos aprovechables en la actividad futura, mención que engloba a los primeros y adicionalmente amplía la definición a aquellos que sin generar los citados beneficios sí que incorporan un potencial de servicio para los usuarios de la entidad.

En sintonía con dicha finalidad, la tercera modificación relevante es la introducida en los criterios de valoración en los que se incorpora el coste de reposición como la mejor estimación del valor en uso de los activos no generadores de flujos de efectivo, a los efectos de calcular su deterioro, trayendo a colación por analogía el tratamiento regulado en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Para finalizar con la exposición de los aspectos más novedosos recogidos en el marco conceptual es necesario hacer una breve referencia a cómo se ha resuelto la confluencia en unos mismas cuentas anuales de la actividad propia y la actividad mercantil que pudieran realizar algunas entidades, cuando su norma sustantiva así lo prevea.

El artículo 25.9 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de fundaciones de competencia estatal dispone que cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de estas entidades se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio. Por su parte, el artículo 23 de su Reglamento de desarrollo establece que las fundaciones podrán desarrollar actividades propias y actividades mercantiles, identificándose, a estos exclusivos efectos, una correspondencia entre los términos «actividad económica» y «actividad mercantil». A su vez, de la lectura del artículo 23.2 del citado Reglamento parece inferirse que esta última, con carácter general, es la realizada por la entidad percibiendo un precio de mercado por el servicio que presta, al margen de que esté relacionada con los fines fundacionales, sea complementaria o accesorio.

En este contexto normativo, y con el objetivo de preservar la comparabilidad de la información económico-financiera de la actividad empresarial en el modelo contable interno, independientemente de cuál sea la naturaleza jurídica del operador económico que la realiza, esta regulación determina que los criterios contables aplicados por estas entidades en el ejercicio de su actividad mercantil no difieran de los aplicados por las empresas, sin perjuicio de las diferencias ya apuntadas en relación con los documentos que integran las cuentas anuales que en todo caso serán los fijados por la norma reguladora del régimen jurídico de la entidad.

7. La segunda parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, contiene las normas de registro y valoración aplicables a las distintas transacciones o hechos económicos, así como a los diversos elementos patrimoniales.

Es menester recordar que los criterios que se han incluido en la adaptación deben complementarse con los previstos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de PYMES, salvo que los aprobados se opongan a la regulación general, en cuyo caso, lógicamente prevalecerá la norma especial aquí regulada.

Así, las materias que se ha considerado necesario desarrollar o regular de manera específica son las siguientes:

- Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo.
- Normas particulares sobre los gastos de investigación y desarrollo que pudieran calificarse como activos no generadores de flujos de efectivo.
- Bienes del Patrimonio Histórico.
- Créditos y débitos por la actividad propia.
- Existencias no generadoras de flujos de efectivo.
- Impuestos sobre beneficios.
- Gastos e ingresos de las entidades no lucrativas.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- Fusiones entre entidades no lucrativas.

8. El Plan General de Contabilidad dispone que se reconocerá una pérdida por deterioro de valor de un bien de inmovilizado si su valor en libros es superior a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

En función de las especiales características de las entidades no lucrativas, cuyo objeto no es la obtención de un rendimiento económico y cuyos activos, en consecuencia, no tienen por finalidad generar flujos de efectivo, la mayoría de los integrantes del grupo de trabajo no consideraba adecuado aplicar dicho criterio, porque en algunas circunstancias sería complejo determinar el valor razonable de estos bienes y, con carácter general, no podría determinarse su valor en uso por referencia a los flujos de efectivo. Por el contrario, entendían acertado que el tratamiento de esta pérdida por deterioro se realizase tomando como referente el potencial de servicio que mantiene el activo en sintonía con la regulación incluida en la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas que operan en determinadas circunstancias.

Dicha Orden, inspirada en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público n.º 21. Deterioro de los activos no generadores de efectivo, sustituye el valor en uso por el «coste de reposición depreciado» como parámetro para realizar el «Test de deterioro».

Asimismo, y en el ámbito concreto de las fundaciones, otros países (es el caso de Australia; «ACT Accounting Policy - Impairment of Assets», de noviembre de 2008) han adoptado criterios similares al del coste de reposición depreciado para contabilizar el deterioro de valor de los activos afectos a la actividad no lucrativa.

En este punto, se abrió un intenso debate sobre la conveniencia de adjetivar a los activos de las entidades no lucrativas como no generadores de flujos de efectivo, siendo la regla general precisamente ésta, es decir, el hecho de que estos bienes no producen dichos rendimientos, diferenciación que adicionalmente podría originar una dificultad añadida como es la necesidad de identificar las dos categorías de elementos del inmovilizado, los generadores y los no generadores de flujos de efectivo, debiendo aplicar a los primeros los criterios generales del Plan en materia de deterioro, bajas y permutas y a estos últimos los que ahora se aprueban.

Finalmente se mantiene esta división como reflejo de la propia diferencia que subyace en el análisis económico de estos activos. Unos mantenidos con la finalidad de generar flujos de efectivo, en consecuencia, con una motivación análoga a la que soporta el criterio aplicable en el marco general, que la norma no puede desconocer sin riesgo de introducir distorsiones e incoherencias en el modelo contable interno, y los otros ajenos a dicha finalidad, circunstancia que motiva otorgarles un adecuado tratamiento contable en la línea que se ha expuesto.

A mayor abundamiento es preciso indicar que, tal y como se aclara en la propia norma en aquellos casos en que pueda no estar claro si un activo se posee con la finalidad principal de generar o no un rendimiento comercial, dados los objetivos que persiguen las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

Otra novedad incluida en la norma sobre inmovilizado material es el tratamiento contable de las permutas, cuando se intercambian bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo. En estos casos, la mayoría de los integrantes del grupo también consideraba que la regulación del Plan General de Contabilidad debía excepcionarse y que considerando la naturaleza de estas entidades, lo más oportuno era asimilar el tratamiento contable de estas operaciones al previsto en la regulación general para el supuesto de las permutas no comerciales.

Sin perjuicio de lo indicado, es preciso resaltar la naturaleza especial de estos criterios, limitados en su alcance a los activos no generadores de flujos de efectivo. En consecuencia, si estas entidades poseen activos con

la finalidad de generar flujos de efectivo aplicarán el Plan General de Contabilidad para reconocer y valorar las operaciones de permuta, bajas y el deterioro de los elementos del inmovilizado.

Adicionalmente se precisa el criterio a seguir cuando existiendo pérdidas por deterioro previamente contabilizadas el valor razonable del activo recibido supera el valor contable del entregado, en sintonía con la regulación vigente en esta materia para las empresas.

También se aclara, conforme a las disposiciones del Plan de empresas y a la propia regulación sustantiva, que las aportaciones realizadas a título de dotación fundacional o fondo social deben reconocerse por su valor razonable. El aportante contabilizará esta operación como un gasto, en sintonía con la doctrina del ICAC sobre el registro de estas operaciones que, cuando sean de carácter excepcional y cuantía significativa, se mostrará en la partida de «Otros resultados» que ha de crearse formando parte del excedente de la actividad, de acuerdo con la norma 7.^a de elaboración de las cuentas anuales, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.

Por último, la norma de inmovilizado material trata las operaciones de cesión de uso sin contraprestación cuando la entidad actúa como cedente y la norma sobre subvenciones, donaciones y legados analiza los diferentes supuestos en que resulta beneficiaria de la cesión, en ambos casos asumiendo la doctrina del ICAC en la respuesta a las consultas formuladas por las entidades no lucrativas sobre estas cuestiones.

9. En relación con el inmovilizado intangible, la definición y el criterio de reconocimiento de un activo que se recoge en el marco conceptual exige a su vez precisar en la norma tercera el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo que cumplan los requisitos para calificarse como inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

10. La norma cuarta está dedicada al tratamiento contable de los bienes del Patrimonio Histórico. El principal debate en torno a estos bienes se centró en la conveniencia o no de mantener la norma de valoración específica del año 1998 sobre valoración inicial, cuando se recibían a título gratuito, y el tratamiento contable de las reparaciones y conservaciones de carácter extraordinario que suelen requerir estos activos.

La mayoría de los integrantes del grupo se postulaban por no introducir diferencias en este caso, en relación con el modelo general, y, en consecuencia por reconocerlos en el momento inicial por su valor razonable, sin perjuicio de que dada la naturaleza de estos bienes, cuando no se pudiera estimar de forma fiable dicho valor, el precio de adquisición estuviese formado por el importe satisfecho por los gastos de acondicionamiento incurridos.

A mayor abundamiento, dada la notable dificultad en muchas ocasiones de ponderar un adecuado valor razonable para este tipo de bienes, los integrantes del grupo coincidían en que un buen indicador del citado valor podría ser el importe por el que se encuentren asegurados, el valor en uso alternativo, el valor por el que fue adquirido por el donante o el importe por el que figuran en la contabilidad del mismo. Lógicamente, en aquellos casos en que hubiese varios valores disponibles, la norma no permite optar por cualquiera de ellos sino por el más fiable en sintonía con lo previsto en el Marco Conceptual de la Contabilidad, considerando el coste de obtener dichos valores.

Sobre la conveniencia de extender el criterio de no amortización a otros activos que no gocen de la calificación legal de bienes del Patrimonio Histórico, los integrantes del grupo expresaron que podría estar justificado siempre que la entidad acreditase que la vida útil de dichos bienes también es indefinida. A tal efecto debe considerarse que para que pueda excepcionarse tal regla el activo no debería sufrir desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute. Es decir, su valor cultural o histórico está previsto (hay evidencia) que vaya a perdurar a lo largo del tiempo, y el tenedor de los mismos garantiza su protección y conservación con las oportunas infraestructuras tecnológicas.

En coherencia con lo anterior, si por diversas causas como vibraciones, el uso del público, polución, etcétera, dichos activos deben ser objeto de continuas reparaciones, restauraciones y arreglos para preservar su valor, los mismos deberán ser objeto de amortización. Asimismo, habrá que tener en cuenta que cualquier coste de rehabilitación o similar que se hubiera capitalizado, distinto de los costes de conservación o mantenimiento habituales, deberá amortizarse a lo largo del tiempo en que se obtengan los beneficios económicos o potencial de servicio por haber incurrido en dichos costes.

Por último, si los citados activos tienen su origen en los trabajos realizados por la propia entidad, los integrantes del grupo consideraban que salvo prueba en contrario, debería presumirse que el requisito mencionado más arriba no se cumple, de forma que deberían ser objeto de amortización sobre la base de las estimaciones oportunas en las que se determine su vida útil y el criterio para contabilizar la depreciación sistemática.

11. La norma quinta se dedica a los créditos y débitos originados en el cumplimiento de fines. Destaca la regulación de los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado, en sintonía con el criterio general incluido en el Plan de empresas, al objeto de que la diferencia entre el valor razonable del crédito en la fecha de su concesión y el importe entregado ponga de manifiesto la ayuda monetaria otorgada.

Otro aspecto debatido en profundidad fue el tratamiento contable de las ayudas plurienales concedidas por la entidad, de manera irrevocable e incondicional, es decir, el de aquellas cuyo otorgamiento pone de manifiesto un pasivo en el momento inicial y el correspondiente derecho de cobro en el beneficiario, centrándose la discusión en el criterio que debía seguirse para valorar esta deuda. Así, frente a los integrantes que defendían la que podríamos denominar solución más ortodoxa consistente en reconocer el gasto y el pasivo por el valor actual de la ayuda concedida, y posteriormente actualizar la deuda contabilizando el correspondiente gasto financiero, otros integrantes del grupo sostenían que la complejidad de este criterio hacía aconsejable reconocer la ayuda y la deuda por su valor nominal o, alternativamente, el pasivo por su valor actual y contabilizar la diferencia con el gasto, registrado por el nominal, en una suerte de cuenta compensadora.

Al objeto de conciliar ambos planteamientos, en la norma ha prosperado el reconocimiento del gasto y del pasivo por el valor actual, pero se habilita al mismo tiempo la posibilidad de su registro por el valor nominal en aquellos casos en que la entidad opte por aplicar los criterios de registro y valoración específicos de las microentidades.

12. En la norma sexta se regulan las existencias entregadas sin contraprestación o por un importe simbólico o reducido y en cualquier caso inferior a su valor de mercado, señalando que deben lucir como un gasto en la cuenta de resultados por su valor contable.

La regulación especial de las existencias no generadoras de flujos de efectivo se completa con la aplicación, a los efectos de calcular su posible deterioro, de un criterio similar al descrito para el inmovilizado.

13. El tratamiento contable del gasto por impuesto sobre sociedades incluido en la adaptación, aclara que los resultados procedentes de las actividades económicas exentas originarán el oportuno ajuste a los exclusivos efectos de calcular la base imponible, lo que motivará, dada su naturaleza de diferencia permanente, un menor impuesto corriente.

14. También son reseñables los criterios establecidos para el reconocimiento y valoración de los gastos e ingresos que se producen de forma más habitual en estas organizaciones.

En particular, la norma octava dispone que las ayudas otorgadas se reconocerán en el momento en que se apruebe su concesión, de acuerdo con el principio de devengo.

Adicionalmente se clarifica el tratamiento de los desembolsos realizados para la organización de eventos futuros, una cuestión que ha planteado dudas en la práctica, señalando que se deberán reconocer, con carácter general, en la cuenta de resultados de la entidad como un gasto en la fecha en que se incurran.

En la contabilización de los ingresos propios de la entidad, al margen de concretarse la aplicación del principio de devengo y recordarse la necesidad de efectuar las oportunas periodificaciones, una cuestión merece resaltar sobre las demás. La circunstancia de que las entregas de bienes y prestaciones de servicios se contabilicen por el importe acordado, siempre que respondan a la lógica que sostiene estas entidades, es decir, siempre que la diferencia sea a favor del beneficiario o usuario como expresión de la ayuda o servicio prestado por la entidad en cumplimiento de sus fines.

15. Una disposición muy desarrollada y ampliamente debatida en el grupo, es la norma novena dedicada a las subvenciones, donaciones y legados recibidos.

En ella, además de recoger la doctrina del ICAC sobre determinadas operaciones, también se refunden y revisan los criterios generales en la materia contenidos en el Plan de empresas, posteriormente desarrollados en la Disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, respecto a cuándo debe calificarse una subvención como no reintegrable.

Es conveniente aclarar, ante las dudas que se suscitaron en el seno del grupo de trabajo, que la entidad solo actuará como mero intermediario cuando no sea la beneficiaria de la ayuda, es decir, cuando actuando por

cuenta de la persona u órgano concedente las facultades que se le confieren para fijar las condiciones que deben cumplir los beneficiarios y evaluar su grado de cumplimiento, al objeto de asignar las ayudas, sean muy reducidas o casi nulas. *A sensu contrario*, la entidad actuará por cuenta propia en aquellos casos en que a pesar de que el aportante imponga una condición, por ejemplo, restringir el empleo de los fondos recibidos a una determinada finalidad que desea promover, la entidad retenga el control sobre los fondos recibidos y en consecuencia sea ella la que en última instancia establezca los criterios para su reparto.

También cabe precisar que en relación con el tratamiento contable de las ayudas no monetarias recibidas y, en particular, de las prestaciones de servicios, se concluyó que no podían calificarse como tales las que prestase el voluntariado, es decir, las personas físicas que de forma altruista colaboren con la entidad desempeñando un trabajo ajeno al ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

16. Por último, en la norma décima se regulan los aspectos generales relacionados con el tratamiento contable de las fusiones entre entidades no lucrativas, resultando de aplicación exclusivamente a las operaciones de reestructuración en la que intervengan exclusivamente entidades no lucrativas.

17. La tercera parte de la adaptación incluye las normas de elaboración de las cuentas anuales y los modelos de balance, cuenta de resultados y memoria que deben aprobar las entidades sin fines lucrativos, de acuerdo con su normativa específica.

Siguiendo los criterios del Plan General de Contabilidad, a fin de facilitar la comparabilidad de la información financiera, se han elaborado modelos de formato definido, con denominaciones concretas y de aplicación obligatoria. Asimismo, se han elaborado tres modelos de cuentas anuales, el normal, el abreviado y el simplificado, que utilizarán las microentidades que opten por los criterios de registro y valoración incluidos en el artículo 8.º del real decreto por el que se aprueban las presentes normas.

El artículo 25.3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, dispone que estas entidades podrán formular las cuentas anuales en modelo abreviado cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. En este sentido, la referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil se entiende realizada al volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra anual de negocios de su actividad mercantil. En esencia, también aplicarán los modelos abreviados, con las necesarias adaptaciones, las entidades que opten por seguir los criterios de registro y valoración incluidos en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES.

Sin duda, la cuenta de resultados es la que presenta los cambios más significativos al transitarse de un documento donde se reflejaban exclusivamente los ingresos y gastos imputados en el resultado del ejercicio, a un modelo que presenta todos los cambios producidos en el patrimonio neto, distinguiendo los siguientes conceptos:

- Excedente del ejercicio.
- Ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto.
- Reclasificaciones al excedente del ejercicio.
- Ajustes por cambios de criterios y errores.
- Aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social.

A la vista de esta composición se infiere que el saldo de la citada cuenta está formado por las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y por todos los ingresos y gastos del ejercicio y de los ejercicios anteriores que deban registrarse en el presente por causa de un cambio de criterio o la subsanación de un error contable.

En el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de PYMES, la citada información se muestra en el saldo del estado total de cambios en el patrimonio neto. La cuenta de pérdidas y ganancias presenta el resultado del periodo de forma independiente, configurándose a partir de esta presentación una magnitud aislada que permite conformar el núcleo de la base imponible del impuesto sobre sociedades, o aplicar las reglas mercantiles para identificar el beneficio repartible.

Si bien en las entidades sin fines lucrativos ambas finalidades gozan de menor relevancia, no es menos cierto que tanto la norma sustantiva como la fiscal han construido a partir del resultado contable la exigencia de obligaciones muy relevantes como el grado de cumplimiento del destino de rentas e ingresos a los fines propios.

Considerando esta circunstancia, y la naturaleza complementaria de las disposiciones de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, en la adaptación se aclara que las referencias que en dichos textos se efectúan a la cuenta de pérdidas y ganancias deben entenderse realizadas al excedente de la cuenta de resultados de la nueva adaptación. Una vez establecido este punto de conexión entre ambos modelos, el de la empresa y el de las entidades sin fines lucrativos, la presentación en un solo documento de la totalidad de los ingresos y gastos solo redundará en un aumento de la relevancia de la información suministrada.

Tal y como se ha indicado, además de todos los ingresos y gastos, la nueva cuenta de resultados, muestra las variaciones del patrimonio neto que traen causa de las operaciones directamente relacionadas con los aumentos o disminuciones de la dotación fundacional o fondo social. Este criterio persigue identificar la variación de los recursos no exigibles originada en el ejercicio, como indicador de la capacidad para desarrollar los fines en los ejercicios siguientes. Es decir, no se pretende asimilar el concepto de dotación o aportaciones al fondo social a la definición de ingreso, y su disminución a la de gasto, sino que la finalidad perseguida es mostrar el fondo económico de la transacción, que a diferencia de las aportaciones al capital de las sociedades mercantiles, no busca su recuperación más una rentabilidad, sino dotar de viabilidad económica a un determinado proyecto, en cuya consecución, los citados fondos podrían llegar a consumirse.

18. La memoria, al igual que ocurre con el Plan General de Contabilidad, adquiere mayor relevancia en la adaptación que en su antecedente inmediato. Se incorporan tres modelos: el normal, el abreviado y el simplificado.

La utilización de los distintos modelos que, en todo caso, incorporan la información mínima a cumplimentar, dependerá del tamaño de la entidad no lucrativa, de tal forma que el modelo de memoria abreviada se debe utilizar por las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el Plan General de Contabilidad para formular balance y memoria abreviados, que se han reproducido en la tercera parte de la adaptación, así como por las entidades que cumpliendo las condiciones establecidas, opten por la aplicación de los criterios del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

El modelo simplificado de memoria se debe emplear exclusivamente por las entidades que, cumpliendo los requisitos establecidos, opten por aplicar los criterios específicos para microentidades.

En particular, atendiendo a las especiales características de la actividad realizada por estos sujetos contables y en cumplimiento de lo establecido en la normativa específica, estos modelos incorporan apartados destinados a facilitar información sobre las siguientes materias:

- Bienes integrantes del Patrimonio Histórico.
- Usuarios y otros deudores de la actividad propia.
- Beneficiarios y acreedores.
- Memoria de actividades.
- Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios.
- Gastos de administración.
- Inventario.

La memoria de actividades y la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios constituyen, sin duda, dos de las informaciones más relevantes que deben suministrar estas organizaciones y que en determinados casos, como sucede con las fundaciones de competencia estatal, la correspondiente norma sustantiva exige como contenido obligatorio.

Por otra parte, debe destacarse que las entidades que realicen actividades propias conjuntamente con actividades económicas/mercantiles, deberán incorporar al modelo de memoria que utilicen un nuevo apartado denominado «Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil», en el que se deberá diferenciar entre los elementos del activo y entre los ingresos y gastos los que están afectos a la actividad propia o a la actividad mercantil, determinando asimismo el excedente que corresponde a cada una de estas actividades.

Por último señalar que, si bien en la memoria se recoge información relevante para verificar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos, el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales, sin perjuicio de que lógicamente haya tenido que tomarse como referente para identificar la información que sobre su grado de cumplimiento debe incluirse en la memoria.

19. La cuarta parte de la adaptación se refiere a las novedades en el cuadro de cuentas, que normalmente emplearan las entidades sin fines de lucro y que al igual que el Plan General de Contabilidad y la adaptación de 1998 sigue la clasificación decimal.

En su redacción se ha intentado respetar en lo posible la estructura de los subgrupos y los títulos del Plan General de Contabilidad, así como las denominaciones de las cuentas específicas y el desglose de las cuentas en cuatro cifras que ya la adaptación de 1998, tuvo que englobar en relación con el Plan de 1990.

Por otra parte, en la medida que la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones prevé la posibilidad de que las entidades sin fines de lucro realicen conjuntamente con las propias, actividades mercantiles, en cuyo caso, deben llevar la contabilidad exigida por el Código de Comercio y sus disposiciones complementarias, se ha intentado respetar todos los subgrupos y cuentas necesarias para que las entidades que de forma obligatoria deban aplicar esta adaptación, así como las entidades que de forma voluntaria opten por aplicarla, puedan contabilizar el conjunto de las actividades que realicen.

20. Las nuevas definiciones y relaciones contables incluidas en la quinta parte en relación con las recogidas en el Plan de empresas coinciden en su mayoría con las existentes en la adaptación de 1998, donde ya se hizo el esfuerzo de identificar los cambios necesarios, respecto al Plan de 1990, tanto en definiciones como en el movimiento de algunas cuentas con el fin de adaptarlas a las peculiaridades de las entidades sin fines lucrativos.

Las relaciones contables que ahora se presentan, de la misma forma que ya venía recogiendo la anterior adaptación, describen los motivos más comunes de cargo y abono de las cuentas, sin agotar las posibilidades que cada una de ellas admite. Por lo tanto, cuando se trate de operaciones cuya contabilización no se haya recogido de forma explícita en el texto, se deberá formular el asiento o asientos que procedan utilizando los criterios que en aquel se establezcan.

Tal y como ya expresaba la adaptación de 1998, la cuarta y quinta parte son de aplicación facultativa. No obstante, es aconsejable que, en el caso de hacer uso de esta opción, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales cuya estructura y normas que desarrollan su contenido y presentación son obligatorias.

A continuación se detallan las principales novedades que se han incluido en la presente adaptación, debidas a las peculiaridades de estas entidades, en relación con la anterior.

En el subgrupo 14 se ha suprimido la cuenta 145 «Provisión para reparaciones y conservación de bienes del Patrimonio Histórico», que recogía los importes estimados necesarios para atender reparaciones y conservación de carácter «extraordinario» de los bienes integrantes del subgrupo «Bienes del Patrimonio Histórico».

La norma de registro y valoración señala que cuando se incorpora un bien del Patrimonio Histórico al patrimonio se deberá estimar e identificar el importe de los costes necesarios para realizar dichas actuaciones. Estos costes se amortizarán como un componente diferenciado del coste del activo hasta la fecha en que se produzca la gran reparación, momento en que se tratará contablemente como una sustitución, dando de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

El citado criterio supone una novedad respecto a la adaptación de 1998, donde se indicaba que los bienes de Patrimonio Histórico no eran objeto de amortización, sino que se constituía un fondo de reparaciones cuya dotación debería realizarse de forma sistemática a lo largo del tiempo, con el fin de que llegado el momento de la gran reparación, la entidad tuviera los recursos necesarios para poder afrontarla.

En el grupo 2 se incluye una cuenta dentro del subgrupo 20 con la denominación «Derechos sobre activos cedidos en uso», para contabilizar las cesiones recibidas de activos no monetarios a título gratuito. Como contrapartida, la entidad registrará el correspondiente ingreso imputado directamente al patrimonio neto, y que se reclasificará al excedente del ejercicio, como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en la norma octava de esta adaptación.

Además en el subgrupo 28 se incluye la cuenta «Cesiones de uso sin contraprestación», para registrar las cesiones de activos no monetarios realizados por la entidad sin contraprestación, cuando la cesión se produce por un período inferior a la vida útil del activo cedido.

El grupo 3, 4 y 5 no presenta variaciones relevantes en relación con la anterior adaptación.

El subgrupo 65 presenta una nueva ordenación para mostrar las ayudas que efectúan estas entidades. En particular, la cuenta 651 de la anterior adaptación se ha integrado en la cuenta 650, de tal manera que ahora se incluye una cuenta nueva 651 con la denominación de «Ayudas no monetarias», con objeto de recoger el importe por el que deben contabilizarse las cesiones de bienes sin contraprestación. Dentro de las citadas cuentas, cada

entidad podrá abrir las subcuentas de cuatro o más cifras que contengan los gastos específicos de su actividad. No obstante, al igual que en la anterior adaptación, en la presente se propone seguir diferenciando entre ayudas monetarias o no monetarias individuales, a entidades, o realizadas a través de otras entidades o centros.

El subgrupo 72 sigue recogiendo los ingresos propios de la entidad que normalmente representa la principal fuente de financiación, diferenciando el origen de los ingresos que obtienen las distintas entidades por su actividad propia. Se destaca el cambio de denominación de la cuenta 720 que pasa a denominarse «Cuotas de asociados y afiliados», pasando de esta manera la cuenta 721 a denominarse «Cuotas de usuarios».

21. Con la aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad, a las especiales características de las entidades sin fines lucrativos, este Instituto tiene la seguridad de que estos sujetos contables van a disponer de un texto muy útil para su propia gestión. Adicionalmente, podrán formular sus cuentas anuales con un contenido suficiente para responder a las demandas de los distintos agentes económicos y para perfeccionar cualquier otra información exigida por los organismos nacionales.

La decisión adoptada por las instituciones comunitarias de armonizar la contabilidad de los grupos cotizados con las normas internacionales de información financiera, y la voluntad del Gobierno de extender dicha armonización a las cuentas individuales, abre una etapa de posibles cambios en el modelo contable español inducidos por los que puedan producirse a nivel internacional. En este contexto, la técnica de normalización que se ha elegido permitirá que cualquier modificación en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, o de la información a incluir en la memoria, también opere en relación con las entidades sin fines lucrativos.

No obstante, en aras de preservar la seguridad jurídica que debe presidir toda actividad normalizadora, la revisión de las normas que ahora se aprueban, al igual que la del Plan General de Contabilidad, solo debería obedecer a cambios sustanciales a nivel internacional, que a su vez fuesen el desencadenante de modificaciones en el Marco Conceptual, las normas de registro y valoración o las normas de elaboración de las cuentas anuales.

PRIMERA PARTE

Marco conceptual de la contabilidad

1.º Cuentas anuales. Imagen fiel

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

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

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

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

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

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

En aquellos casos excepcionales en los que dicho cumplimiento fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, se considerará improcedente dicha aplicación. En tales casos, en la memoria se motivará suficientemente esta circunstancia y se explicará su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la entidad.

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

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

Cuando la entidad desarrolle actividades mercantiles su contabilidad se ajustará a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de lo dispuesto en la tercera parte de esta Adaptación.

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

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

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

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

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

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

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

3.º Principios contables

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

1. Entidad en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la actividad de la entidad destinada a la consecución de sus fines continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios

y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.º Elementos de las cuentas anuales

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

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

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

3. Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el

momento de su constitución o en otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

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

4. Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6.º Criterios de valoración

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

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

1. Coste histórico o coste.

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

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

El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

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

2. Valor razonable.

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. El valor razonable se determinará sin deducir los costes de transacción en los que pudiera incurrirse en su enajenación. No tendrá en ningún caso el carácter de valor razonable el que sea resultado de una transacción forzada, urgente o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria.

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

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

Para aquellos elementos respecto de los cuales no exista un mercado activo, el valor razonable se obtendrá, en su caso, mediante la aplicación de modelos y técnicas de valoración. Entre los modelos y técnicas de valoración se incluye el empleo de referencias a transacciones recientes en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, si estuviesen disponibles, así como referencias al valor razonable de otros activos que sean sustancialmente iguales, métodos de descuento de flujos de efectivo futuros estimados y modelos generalmente utilizados para valorar opciones. En cualquier caso, las técnicas de valoración empleadas deberán ser consistentes con las metodologías aceptadas y utilizadas por el mercado para la fijación de precios, debiéndose usar, si existe, la técnica de valoración empleada por el mercado que haya demostrado ser la que obtiene unas estimaciones más realistas de los precios.

Las técnicas de valoración empleadas deberán maximizar el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el precio, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.

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

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

Cuando corresponda aplicar la valoración por el valor razonable, los elementos que no puedan valorarse de manera fiable, ya sea por referencia a un valor de mercado o mediante la aplicación de los modelos y técnicas de valoración antes señalados, se valorarán, según proceda, por su coste amortizado o por su precio de adquisición o coste de producción, minorado, en su caso, por las partidas correctoras de su valor que pudieran corresponder, haciendo mención en la memoria de este hecho y de las circunstancias que lo motivan.

3. Valor neto realizable.

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

4. Valor actual.

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

5. Valor en uso.

El valor en uso de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal de la actividad y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Las proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas; normalmente la cuantificación o la distribución de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre, debiéndose considerar ésta asignando probabilidades a las distintas estimaciones de flujos de efectivo. En cualquier caso, esas estimaciones deberán tener en cuenta cualquier otra asunción que los participantes en el mercado considerarían, tal como el grado de liquidez inherente al activo valorado.

El valor en uso de un activo o de una unidad de explotación o servicio que no genere flujos de efectivo es el valor actual del activo o unidad considerando su potencial de servicio futuro en el momento del análisis. Este importe se determina por referencia a su coste de reposición.

6. Costes de venta.

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la venta de un activo en los que la entidad no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender, excluidos los gastos financieros y los impuestos sobre beneficios. Se incluyen los gastos legales necesarios para transferir la propiedad del activo y las comisiones de venta.

7. Coste amortizado.

El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de resultados, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.

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

Son los costes incrementales directamente atribuibles a la compra, emisión, enajenación u otra forma de disposición de un activo financiero, o a la emisión o asunción de un pasivo financiero, en los que no se habría incurrido si la entidad no hubiera realizado la transacción. Entre ellos se incluyen los honorarios y las comisiones pagadas a agentes, asesores e intermediarios, tales como las de corretaje, los gastos de intervención de fedatario público y otros, así como los impuestos y otros derechos que recaigan sobre la transacción, y se excluyen las primas o descuentos obtenidos en la compra o emisión, los gastos financieros, los costes de mantenimiento y los administrativos internos.

9. Valor contable o en libros.

El valor contable o en libros es el importe neto por el que un activo o un pasivo se encuentra registrado en balance una vez deducida, en el caso de los activos, su amortización acumulada y cualquier corrección valorativa por deterioro acumulada que se haya registrado.

10. Valor residual.

El valor residual de un activo es el importe que la entidad estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

La vida útil es el periodo durante el cual la entidad espera utilizar el activo amortizable en su actividad o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo.

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

11. Coste de reposición de un activo.

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

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

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

7.º Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados

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

a) El Código de Comercio, la restante legislación mercantil y sus disposiciones de desarrollo, en particular, el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y sus adaptaciones sectoriales en la medida que pueda apreciarse una identidad de razón entre la transacción o el hecho económico que deba contabilizar la entidad no lucrativa y el regulado en el ámbito mercantil.

- b) Las normas de desarrollo que, en materia contable, establezca en su caso el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, y
- c) La demás legislación española que sea específicamente aplicable.

SEGUNDA PARTE

Normas de registro y valoración

1.^a Desarrollo del Marco Conceptual de la Contabilidad

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

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

3. Las entidades no lucrativas deberán aplicar de forma obligatoria estas normas, así como las contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos de las microentidades, en todo aquello que no se opongan a lo que a continuación se indica.

2.^a Inmovilizado material

1. Ámbito de aplicación.

Las reglas que se regulan en el presente apartado se aplicarán a los bienes no generadores de flujos de efectivo.

1.1 Definiciones:

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

Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.

La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

b) Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo: son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económicos sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

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

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

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

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

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

1.2 Permutas:

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

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

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

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

1.3 Amortización de costes de rehabilitación de terrenos:

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio, esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo.

1.4 Deterioro:

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

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

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

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

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

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

1.5 Baja:

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

1.6 Costes de renovación, ampliación o mejora:

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

2. Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social.

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

3. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación.

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

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

3.^a Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

1. Ámbito de aplicación.

La presente norma se aplicará a los gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

2. Reconocimiento inicial y valoración posterior.

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

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

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico del proyecto o de la generación de un potencial de servicio en la actividad futura de la entidad, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

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

4.ª Bienes del Patrimonio Histórico

1. Ámbito de aplicación.

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

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

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

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

a) En la determinación del precio de adquisición se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

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

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

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

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

5.ª Créditos y débitos

1. Ámbito de aplicación.

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

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

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

2. Valoración inicial y posterior de los créditos.

Las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su valor nominal. Si el

vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

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

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de valor en estos activos. A tal efecto serán de aplicación los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad o en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, según proceda, para reconocer el deterioro de los activos financieros que se contabilizan aplicando el criterio del coste amortizado.

3. Valoración inicial y posterior de los débitos.

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

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

6.ª Existencias

1. Ámbito de aplicación.

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

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

2. Pérdidas por deterioro de valor.

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

3. Entregas realizadas por las entidades sin contraprestación.

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

7.ª Impuestos sobre beneficios

Las entidades sin fines lucrativos contabilizarán el gasto por impuesto sobre sociedades aplicando los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y, en su caso, el criterio específico aplicable a las microempresas. A tal efecto, para determinar el impuesto corriente, el resultado contable deberá reducirse en el importe de los resultados procedentes de las actividades exentas.

8.^a Gastos e ingresos propios de las entidades no lucrativas

1. Gastos.

1.1 Criterio general de reconocimiento

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

1.2 Reglas de imputación temporal

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

Dichas reglas son aplicables a los siguientes casos:

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

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

1.3 Gastos de carácter plurienal

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

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

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

2. Ingresos.

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

a) Los ingresos por entregas de bienes o prestación de servicios se valorarán por el importe acordado.

b) Las cuotas de usuarios o afiliados se reconocerán como ingresos en el período al que correspondan.

c) Los ingresos procedentes de promociones para captación de recursos, de patrocinadores y de colaboraciones se reconocerán cuando las campañas y actos se produzcan.

d) En todo caso, deberán realizarse las periodificaciones necesarias.

9.^a Subvenciones, donaciones y legados recibidos

1. Reconocimiento.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

No obstante lo anterior, en aquellos casos en que la entidad receptora de la ayuda no sea la beneficiaria de los fondos recibidos, sino que actúe como un mero intermediario entre el concedente y sus destinatarios finales, el importe obtenido no tendrá influencia en su cuenta de resultados, debiéndose registrar únicamente los movimientos de tesorería que se produzcan, sin perjuicio de que si pudieran derivarse responsabilidades a la entidad por el buen fin de la ayuda recibida, ésta debería contabilizar la correspondiente provisión.

2. Valoración.

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

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

3. Criterios de imputación al excedente del ejercicio.

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

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

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

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

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

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

b.2) Bienes del Patrimonio Histórico: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.4. Servicios recibidos sin contraprestación.

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

10.^a Fusiones entre entidades no lucrativas

1. Ámbito de aplicación.

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

Cuando una entidad no lucrativa adquiera un negocio se aplicarán los criterios recogidos en el Plan General de Contabilidad.

2. Valoración contable de los elementos patrimoniales.

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

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

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

3. Eliminación de créditos y débitos recíprocos.

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

TERCERA PARTE

Cuentas anuales

I. NORMAS DE ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES

1.ª Documentos que integran las cuentas anuales

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

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad.

Cuando pueda formularse balance y memoria en modelo abreviado, o se opte por aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, la información sobre flujos de efectivo no será obligatoria.

2.ª Formulación de cuentas anuales

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

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

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

3. El balance, la cuenta de resultados, y la memoria deberán estar identificados; indicándose de forma clara y en cada uno de dichos documentos su denominación, la entidad a que corresponden y el ejercicio al que se refieren.

4. Las cuentas anuales se elaborarán expresando sus valores en euros; no obstante lo anterior, podrán expresarse los valores en miles o millones de euros cuando la magnitud de las cifras así lo aconseje, debiendo indicarse esta circunstancia en las cuentas anuales.

3.ª Estructura de las cuentas anuales

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

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

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

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

- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.

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

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

- Que el total de las partidas del activo no supere los once millones cuatrocientos mil euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo del balance.
- Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los veintidós millones ochocientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 250.

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

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

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

5. Las entidades sin fines lucrativos que opten por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobadas por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, elaborarán el balance, la cuenta de resultados y la memoria ajustándose a los modelos abreviados considerando las precisiones que se indican en estos últimos.

6. Las entidades sin fines lucrativos que opten por la aplicación de los criterios de las microentidades, elaborarán el balance y la cuenta de resultados ajustándose a los modelos abreviados considerando las precisiones que se indican en estos últimos. La memoria de estas entidades se ajustará al modelo simplificado incluido en esta tercera parte.

4.ª Normas comunes al balance y la cuenta de resultados

Sin perjuicio de lo dispuesto en las normas particulares, el balance y la cuenta de resultados se formularán teniendo en cuenta las siguientes reglas:

1. En cada partida deberán figurar, además de las cifras del ejercicio que se cierra, las correspondientes al ejercicio inmediatamente anterior. A estos efectos, cuando unas y otras no sean comparables, bien por haberse producido una modificación en la estructura, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de error, se deberá proceder a adaptar el ejercicio precedente, a efectos de su presentación en el ejercicio al que se refieren las cuentas anuales, informando de ello detalladamente en la memoria.

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

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

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

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

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

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

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

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

5.ª Balance

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

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

a) El activo corriente comprenderá:

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

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

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

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

b) El pasivo corriente comprenderá:

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

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

Los demás elementos del pasivo se clasificarán como no corrientes.

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

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

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

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

Sin perjuicio de lo anterior, si se produjese una transferencia de un activo financiero que no cumpla las condiciones para su baja del balance según lo dispuesto en las normas de registro y valoración, el pasivo financiero asociado que se reconozca no podrá compensarse con el activo financiero relacionado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

13. Si la entidad opta por aplicar las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, cuando tenga ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios, o realice una operación que por aplicación de los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad, conlleve otros ingresos o gastos imputados directamente en el patrimonio neto, los cambios en este último se mostrarán siguiendo los criterios establecidos por las entidades que elaboren el balance en modelo abreviado.

14. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos, que estén pendientes de imputar a resultados, formarán parte del patrimonio neto de la entidad, registrándose en la subagrupación A-3. «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» o, en su caso, en la subagrupación A-2 «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» si la entidad aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Por su parte, las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables otorgados por terceros, asociados, fundadores o patronos a título de dotación fundacional o fondo social formarán parte del patrimonio neto, dentro de los fondos propios, registrándose en el epígrafe A-1. «Fondos propios»

15. Si la entidad no aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, adicionalmente, deberán considerarse los siguientes criterios:

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

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

c) Resultarán de aplicación los criterios de presentación sobre activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos enajenables de elementos regulados en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, a cuyo efecto, deberán incluirse en el balance los desgloses necesarios de acuerdo con lo previsto en la tercera parte del citado Plan.

6.ª Cuenta de resultados

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

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

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

1. Excedente del ejercicio.

Recoge la parte del resultado del periodo, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. A estos efectos las referencias que se realizan en el Plan General de Contabilidad y en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas a la cuenta de pérdidas y ganancias, deberán entenderse realizadas a este saldo de la cuenta de resultados.

Se formulará teniendo en cuenta que:

- a) Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.
- b) El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de resultados por su importe neto de devoluciones y descuentos.
- c) Si la entidad realiza actividades mercantiles las ventas y otros ingresos ordinarios de la citada actividad se mostrarán en la partida «Ventas y otros ingresos ordinarios de la actividad mercantil», que deberá crearse a tal efecto, a continuación de la partida 1. «Ingresos de la actividad propia», formando parte del excedente de la actividad.
- d) Los importes correspondientes a actividades realizadas por otras entidades en el proceso productivo se mostrarán en la partida 5. «Aprovisionamientos».

e) Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos afectos al cumplimiento de los fines de la entidad, se reflejarán en la partida 1.d) «Subvenciones imputadas al excedente del ejercicio» y 1.e) «Donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» del modelo normal de la cuenta de resultados, y 1.d) «Subvenciones, donaciones y legados imputados al excedente del ejercicio» del modelo abreviado, mientras que las subvenciones, donaciones y legados que financien activos del inmovilizado material o intangible, se imputarán a resultados, de acuerdo con la norma de registro y valoración, a través de la partida 10. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». Las subvenciones, donaciones y legados concedidos para cancelar deudas que se otorguen sin una finalidad específica, se imputarán igualmente a la partida 10.

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

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

i. Las que se incorporen al ciclo normal de explotación se mostrarán en la partida 6. «Otros ingresos de la actividad». A tal efecto en la citada partida se incluirá el siguiente desglose: a) Ingresos accesorios y otros de gestión corriente y b) Subvenciones, donaciones y legados de explotación afectos a la actividad mercantil.

ii. Las que financien activos del inmovilizado intangible, material o inversiones inmobiliarias se mostrarán en la partida 10. «Subvenciones, donaciones y legados de capital traspasados al excedente del ejercicio». A tal efecto en la citada partida se incluirá el correspondiente desglose diferenciando entre los «afectos a la actividad propia» y los «afectos a la actividad mercantil».

iii. Si se financiase un gasto o un activo de naturaleza financiera, se aplicará el criterio indicado en relación con la actividad propia. A tal efecto, en la citada partida deberá diferenciarse entre las «afectas la actividad propia» y las «afectas a la actividad mercantil».

f) La partida 11. «Excesos de provisiones» recoge las reversiones de provisiones en el ejercicio, con la excepción de las correspondientes al personal que se reflejan en la partida 7. «Gastos de personal» y las derivadas de operaciones comerciales que se reflejan en la partida 8.c) del modelo normal y 8 del abreviado.

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

h) Los ingresos y gastos originados por los instrumentos de cobertura que, de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad deban imputarse a la cuenta de resultados, figurarán en la partida de gastos o ingresos, respectivamente, que genera la partida cubierta, informando de ello detalladamente en la memoria.

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

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

k) En la partida 15.a) «Variación de valor razonable en instrumentos financieros, cartera de negociación y otros» del modelo normal se reflejarán los cambios en el valor razonable de los instrumentos financieros incluidos en las categorías de «Activos (pasivos) financieros mantenidos para negociar» y «Otros activos (pasivos) financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias» en los términos recogidos en la norma de registro y valoración relativa a instrumentos financieros, pudiendo imputarse el importe de los intereses devengados calculados según el método de tipo de interés efectivo así como el de los dividendos devengados a cobrar, en las partidas que corresponda, según su naturaleza.

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

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

Si la entidad no aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, adicionalmente, en caso de que excepcionalmente, su moneda o monedas funcionales fueran distintas del euro, las variaciones de valor derivadas de la conversión a la moneda de presentación de las cuentas anuales, se registrarán en el patrimonio neto para lo que se creará un epígrafe específico «Diferencias de conversión» dentro de los «Ingresos y gastos reconocidos en patrimonio neto» y las «Reclasificaciones a la cuenta de resultados». En estos epígrafes figurarán los cambios de valor de los instrumentos de cobertura de inversión neta de un negocio en el extranjero que, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración, deban imputarse a patrimonio neto.

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

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

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

4. Variaciones en la dotación fundacional o fondo social.

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

5. Si la entidad no aplica las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, resultarán de aplicación los criterios de presentación sobre operaciones interrumpidas regulados en el Plan General de Contabilidad, a cuyo efecto, deberán incluirse en la cuenta de resultados los desgloses necesarios de acuerdo con lo previsto en la tercera parte del citado Plan.

7.ª Memoria

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Lo establecido en la nota 3 de la memoria se deberá adaptar para su presentación, en todo caso, de modo sintético y conforme a la exigencia de claridad.

8.ª Información sobre los flujos de efectivo

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

Se entiende por efectivo y otros activos líquidos equivalentes, los que como tal figuran en el epígrafe B.VII del activo del balance, es decir, la tesorería depositada en la caja de la entidad, los depósitos bancarios a la vista y los instrumentos financieros que sean convertibles en efectivo y que en el momento de su adquisición, su vencimiento no fuera superior a tres meses, siempre que no exista riesgo significativo de cambios de valor y formen parte de la política de gestión normal de la tesorería de la entidad.

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

Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

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

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

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

a) Los ajustes para eliminar:

- Correcciones valorativas, tales como amortizaciones, pérdidas por deterioro de valor, o resultados surgidos por la aplicación del valor razonable, así como las variaciones en las provisiones.
- Operaciones que deban ser clasificadas como actividades de inversión o financiación, tales como resultados por enajenación de inmovilizado o de instrumentos financieros.
- Remuneración de activos financieros y pasivos financieros cuyos flujos de efectivo deban mostrarse separadamente conforme a lo previsto en el apartado c) siguiente.

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

- b) Los cambios en el capital corriente que tengan su origen en una diferencia en el tiempo entre la corriente real de bienes y servicios de las actividades de explotación y su corriente monetaria.
- c) Los flujos de efectivo por intereses, incluidos los contabilizados como mayor valor de los activos y cobros de dividendos.
- d) Los flujos de efectivo por impuesto sobre beneficios.

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

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

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

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

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

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

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

8. Respecto a las transacciones no monetarias, en la memoria se informará de las operaciones de inversión y financiación significativas que, por no haber dado lugar a variaciones de efectivo, no hayan sido incluidas en el estado de flujos de efectivo (por ejemplo, adquisición de un inmovilizado con pago aplazado o de un activo mediante un arrendamiento financiero).

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

9. La variación de efectivo y otros activos líquidos equivalentes ocasionada por la adquisición o enajenación de un conjunto de activos y pasivos que conformen un negocio o línea de actividad se incluirá, en su caso, como una única partida en las actividades de inversión, en el epígrafe de inversiones o desinversiones según corresponda, creándose una partida específica al efecto con la denominación «Unidad de negocio».

9.ª Cifra anual de negocios

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

10.ª Número medio de trabajadores

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

11.ª Entidades del grupo, multigrupo y asociadas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

12.ª Estados financieros intermedios

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

13.ª Partes vinculadas

1. Una parte se considera vinculada a otra cuando una de ellas o un conjunto que actúa en concierto, ejerce o tiene la posibilidad de ejercer directa o indirectamente o en virtud de pactos o acuerdos entre fundadores,

miembros del órgano de gobierno o asociados, el control sobre otra o una influencia significativa en la toma de decisiones financieras y de explotación de la otra.

2. En cualquier caso se considerarán partes vinculadas:

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

No obstante, una entidad estará exenta de incluir la información recogida en el apartado de la memoria relativo a las operaciones con partes vinculadas, cuando la primera esté controlada o influida de forma significativa por una Administración Pública estatal, autonómica o local y la otra entidad también esté controlada o influida de forma significativa por la misma Administración Pública, siempre que no existan indicios de una influencia entre ambas. Se entenderá que existe dicha influencia, entre otros casos, cuando las operaciones no se realicen en condiciones normales de mercado (salvo que dichas condiciones vengán impuestas por una regulación específica).

b) Las personas físicas o jurídicas que tuvieran la condición de fundadores, miembros del órgano de gobierno, asociados o que, en su caso, posean directa o indirectamente alguna participación en los derechos de voto de la entidad, o en la entidad dominante de la misma, siempre que dicha condición o participación en los derechos de voto les permita ejercer sobre una u otra una influencia significativa. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

c) El personal clave de la entidad o de su dominante, entendiéndose por tal las personas físicas con autoridad y responsabilidad sobre la planificación, dirección y control de las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, entre las que se incluyen los fundadores y asociados. Quedan también incluidos los familiares próximos de las citadas personas físicas.

d) Las entidades sobre las que cualquiera de las personas mencionadas en las letras b) y c) pueda ejercer una influencia significativa.

e) Las entidades que compartan algún fundador, asociado o miembro del órgano de gobierno o directivo con la entidad, salvo que éste no ejerza una influencia significativa en las políticas financiera y de explotación de ambas.

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

g) Los planes de pensiones para los empleados de la propia entidad o de alguna otra que sea parte vinculada de ésta, salvo que la entidad opte por aplicar las normas de registro y valoración incluidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

3. A los efectos de esta norma, se entenderá por familiares próximos a aquellos que podrían ejercer influencia en, o ser influidos por, esa persona en sus decisiones relacionadas con la entidad. Entre ellos se incluirán:

a) El cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

b) Los ascendientes, descendientes y hermanos y los respectivos cónyuges o personas con análoga relación de afectividad;

c) Los ascendientes, descendientes y hermanos del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

y

d) Las personas a su cargo o a cargo del cónyuge o persona con análoga relación de afectividad.

MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES

• [Ver imagen PDF](#)

MODELOS NORMALES DE CUENTAS ANUALES. BALANCE

• [Ver imagen PDF](#)

MEMORIA NORMAL

• [Ver imagen PDF](#)

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

• [Ver imagen PDF](#)

MODELOS ABREVIADOS DE CUENTAS ANUALES

[• Ver imagen PDF](#)

MEMORIA ABREVIADA

[• Ver imagen PDF](#)

MEMORIA SIMPLIFICADA

[• Ver imagen PDF](#)**CUARTA PARTE****Cuadro de cuentas**

El cuadro de cuentas, que se incluye a continuación, podrá ser empleado para contabilizar los hechos y transacciones regulados en la segunda parte.

Para reconocer el resto de operaciones no contempladas en esta adaptación, las entidades no lucrativas podrán aplicar, las cuentas recogidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

GRUPO 1

FINANCIACIÓN BÁSICA

10. CAPITAL

- 100. Dotación fundacional.
- 101. Fondo social
- 103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos
 - 1030. Fundadores, por desembolsos no exigidos
 - 1034. Asociados, por desembolsos no exigidos
- 104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes
 - 1040. Fundadores, por aportaciones no dinerarias pendientes
 - 1044. Asociados por aportaciones no dinerarias pendientes

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN

- 120. Remanente
- 121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores
- 129. Excedente del ejercicio

13. SUBVENCIONES, DONACIONES, LEGADOS Y OTROS AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas con las siguientes precisiones:

Las cuentas 130 y 132 se desglosan en cuentas de cuatro dígitos:

- 130. Subvenciones oficiales de capital
 - 1300. Subvenciones del Estado
 - 1301. Subvenciones de otras Administraciones Públicas



- 132. Otras subvenciones, donaciones y legados
 - 1320. Otras subvenciones
 - 1321. Otras donaciones y legados.

Las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil se mostrarán en las citadas cuentas con el adecuado desglose.

GRUPO 2

ACTIVO NO CORRIENTE

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

- 207. Derechos sobre activos cedidos en uso.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO

- 240. Bienes inmuebles
 - 2400. Monumentos
 - 2401. Jardines históricos
 - 2402. Conjuntos históricos
 - 2403. Sitios históricos
 - 2404. Zonas arqueológicas
- 241. Archivos
- 242. Bibliotecas
- 243. Museos
- 244. Bienes muebles
- 249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico
 - 2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico
 - 2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico
 - 2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico
 - 2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico
 - 2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS

- 280. Amortización acumulada del inmovilizado intangible
 - 2807. Amortización acumulada de derechos sobre activos cedidos en uso
- 283. Cesiones de uso sin contraprestación
 - 2830. Cesiones de uso del inmovilizado intangible
 - 2831. Cesiones de uso del inmovilizado material
 - 2832. Cesiones de uso de las inversiones inmobiliarias

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

- 290. Deterioro de valor del inmovilizado intangible
 - 2907. Deterioro de valor de derechos sobre activos cedidos en uso
- 299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico

- 2990. Deterioro de valor de bienes inmuebles
- 2991. Deterioro de valor de archivos
- 2992. Deterioro de valor de bibliotecas
- 2993. Deterioro de valor de Museos
- 2994. Deterioro de valor de bienes muebles

GRUPO 3

EXISTENCIAS

Para este grupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas con las siguientes precisiones:

- El subgrupo 30 pasa a denominarse BIENES DESTINADOS A LA ACTIVIDAD.
- La cuenta 390 pasa a denominarse "Deterioro de valor de bienes destinados a la actividad".

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS

- 412. Beneficiarios, acreedores

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS

- 447. Usuarios, deudores
- 448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores
- 4480. Patrocinadores
- 4482. Afiliados
- 4489. Otros deudores

46. PERSONAL

- 464. Entregas para gastos a justificar

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

- 470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos

- 4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones)

- 475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales

- 4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art.12 Ley de Subvenciones))

49. DETERIORO DE VALOR DE CRÉDITOS POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas con la siguiente precisión: la cuenta 490 pasa a denominarse "Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad", la cuenta 493 pasa a denominar "Deterioro de valor de créditos por operaciones de la actividad con partes vinculadas" y la cuenta 499 pasa a denominar "Provisiones por operaciones de la actividad".

Adicionalmente se añade la cuenta 495. "Deterioro de valor de créditos de usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores"

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS

- 551. Cuenta corriente con patronos y otros
- 558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos

GRUPO 6

COMPRAS Y GASTOS

60. COMPRAS

Las cuentas 600, 6060, 6080 y 6090 pasan a denominarse:

- 600. Compras de bienes destinados a la actividad
- 6060. Descuentos sobre compras por pronto pago de bienes destinados a la actividad
- 6080. Devoluciones de compras de bienes destinados a la actividad
- 6090. "Rappels" por compras de bienes destinados a la actividad

61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS

La cuenta 610 pasa a denominarse:

- 610. Variación de existencias de bienes destinados a la actividad

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN

- 650. Ayudas monetarias
 - 6501. Ayudas monetarias individuales
 - 6502. Ayudas monetarias a entidades
 - 6503. Ayudas monetarias realizadas a través de otras entidades o centros
 - 6504. Ayudas monetarias de cooperación internacional
- 651. Ayudas no monetarias
 - 6511. Ayudas no monetarias individuales
 - 6512. Ayudas no monetarias a entidades
 - 6513. Ayudas no monetarias realizadas a través de otras entidades o centros
 - 6514. Ayudas no monetarias de cooperación internacional

- 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración
- 654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno
- 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad
- 656. Resultados de operaciones en común
 - 6560. Beneficio transferido (gestor)
 - 6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)
- 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad
- 659. Otras pérdidas en gestión corriente

67. PÉRDIDAS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES Y GASTOS EXCEPCIONALES

La cuenta 671 pasa a denominarse:

- 671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

La cuenta 691, 694 y 695 pasan a denominarse:

- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico
 - 6910. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
 - 6911. Pérdidas por deterioro de bienes del Patrimonio Histórico
- 694. Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones de la actividad
- 695. Dotación a la provisión por operaciones de la actividad

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD

- 720. Cuotas de asociados y afiliados
- 721. Cuotas de usuarios
- 722. Promociones para captación de recursos
- 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones
 - 7230. Patrocinio
 - 7231. Patrocinio publicitario
 - 7233. Colaboraciones empresariales
- 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

74. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

- 740. Subvenciones a la actividad
- 745. Subvenciones del capital transferidas al excedente del ejercicio
- 746. Donaciones y legados de capital transferidas al excedente del ejercicio
- 747. Donaciones y legados transferidos al excedente del ejercicio
- 748. Otras subvenciones transferidas al excedente del ejercicio

Las subvenciones, donaciones y legados afectos a la actividad mercantil se mostrarán en las citadas cuentas con el adecuado desglose.

77. BENEFICIOS PROCEDENTES DE ACTIVOS NO CORRIENTES E INGRESOS EXCEPCIONALES

771. Beneficios procedentes del inmovilizado material y de bienes de Patrimonio Histórico

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PERDIDAS POR DETERIORO

Las cuentas 791 y 794 pasan a denominarse:

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico

794. Reversión del deterioro de créditos por operaciones de la actividad

GRUPO 8

GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

84. TRANSFERENCIAS DE SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, con las siguientes precisiones:

La cuenta 842 se desglosa en cuentas de cuatro dígitos:

842. Transferencias de otras subvenciones, donaciones y legados

8420. Transferencias de otras subvenciones

8421. Transferencias de otras donaciones y legados

GRUPO 9

INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO

94. INGRESOS POR SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS

Para este subgrupo son aplicables las cuentas recogidas en el Plan General de Contabilidad, con las siguientes precisiones:

La cuenta 942 se desglosa en cuentas de cuatro dígitos:

942. Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados

9420. Ingresos de otras subvenciones

9421. Ingresos de otras donaciones y legados

QUINTA PARTE

Definiciones y relaciones contables

Las definiciones y relaciones contables, que se incluye a continuación, podrán ser empleadas para contabilizar los hechos y transacciones regulados en la segunda parte.

Para reconocer el resto de operaciones no contempladas en esta adaptación, las entidades no lucrativas podrán aplicar, las cuentas recogidas en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

GRUPO 1

FINANCIACIÓN BÁSICA

Comprende el patrimonio neto y la financiación ajena a largo plazo de la entidad destinados, en general, a financiar el activo no corriente y a cubrir un margen razonable del corriente; incluye también situaciones transitorias de financiación.

Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

10. CAPITAL

- 100. Dotación fundacional.
- 101. Fondo social
- 103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos
- 104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios.

100. Dotación fundacional

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

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

- a₁) Por el patrimonio inicial y las sucesivas ampliaciones.
- a₂) Por acuerdo del órgano de gobierno, por aumento de la dotación fundacional con cargo a reservas o excedentes.

b) Se cargará:

- b₁) Por el traspaso de excedentes negativos de ejercicios anteriores.
- b₂) En general, por la extinción de la fundación una vez transcurrido el período de liquidación.

101. Fondo social

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

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 100.

103. Fundadores/asociados por desembolsos no exigidos

Dotación fundacional o fondo social pendiente de desembolso en las fundaciones y asociaciones.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de las aportaciones dinerarias no desembolsadas con abono a cuentas del subgrupo 10.
- b) Se abonará a medida que se vayan exigiendo los desembolsos, con cargo a la cuenta 558.

104. Fundadores/asociados por aportaciones no dinerarias pendientes

Aportaciones de fundadores y asociados pendientes de desembolso que corresponde a aportaciones no dinerarias en las fundaciones y asociaciones.

Figurarán en el patrimonio neto, con signo negativo, minorando la partida de dotación fundacional o fondo social.

Su movimiento es el siguiente:

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

12. EXCEDENTES PENDIENTES DE APLICACIÓN

- 120. Remanente
- 121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores
- 129. Excedente del ejercicio

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el patrimonio neto del balance, formando parte de los fondos propios, con signo positivo o negativo, según corresponda.

120. Remanente

Excedentes positivos no aplicados específicamente a ninguna otra cuenta, tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de excedentes por acuerdo del órgano de gobierno de la entidad.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará con cargo a la cuenta 129.
- b) Se cargará por su aplicación con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 11.

121. Excedentes negativos de ejercicios anteriores

Excedentes negativos de ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará con abono a la cuenta 129.
- b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La entidad desarrollará en cuentas de cuatro cifras el excedente negativo de cada ejercicio.

129. Excedente del ejercicio

Excedente positivo o negativo, del último ejercicio cerrado, pendiente de aplicación.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará:

a₁) 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.

a₂) Por el traspaso del excedente negativo, con cargo a la cuenta 121.

b) Se cargará:

b₁) 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.

b₂) Cuando se aplique el excedente positivo conforme al acuerdo de distribución del resultado, con abono a las cuentas que correspondan.

GRUPO 2

ACTIVO NO CORRIENTE

Comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la entidad, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año.

Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

207. Derechos sobre activos cedidos en uso

207. Derechos sobre activos cedidos en uso

Valor del derecho de uso sobre los activos o bienes, que la entidad utiliza en el desarrollo de su actividad.

El movimiento de esta cuenta se realizará atendiendo a lo dispuesto en la Norma de registro y valoración octava incluida en la segunda parte de esta Adaptación.

24. BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO

240. Bienes inmuebles

2400 Monumentos

2401 Jardines históricos

2402 Conjuntos históricos

2403 Sitios históricos

2404 Zonas arqueológicas

241. Archivos

242. Bibliotecas

243. Museos

244. Bienes muebles

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico

- 2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico
- 2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico
- 2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico
- 2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico

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

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

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

El movimiento de este subgrupo, salvo la cuenta 249, es el siguiente:

- a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción, con abono generalmente, a cuentas del subgrupo 57 o en su caso a la cuenta 249.
- b) Se abonarán por las enajenaciones y en general por la baja en inventario con cargo generalmente, a cuentas del subgrupo 57 y en caso de pérdidas a la cuenta 671.

240. Bienes inmuebles

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

241. Archivos

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

242. Bibliotecas

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

243. Museos

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

244. Bienes muebles

Bienes muebles singularmente considerados, no susceptibles de integración en alguno de los conjuntos organizados o colecciones incluidas en las demás cuentas del subgrupo 24.

249. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico.

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

Su movimiento es el siguiente:

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

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

b) Se abonará por las correspondientes entregas a conformidad, con cargo, generalmente, a las cuentas de este subgrupo.

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO Y OTRAS CUENTAS CORRECTORAS

283. Cesiones de uso sin contraprestación

2830. Cesiones de uso del inmovilizado intangible

2831. Cesiones de uso del inmovilizado material

2832. Cesiones de uso de las inversiones inmobiliarias

Este subgrupo recoge, las correcciones de valor de los elementos del inmovilizado derivadas de las cesiones de uso sin contraprestación o por una contraprestación inferior al valor de mercado.

283. Cesiones de uso sin contraprestación

Cuenta correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizados sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un período inferior a la vida útil del activo cedido.

En el supuesto de que la cesión afectase a un elemento patrimonial distinto de los terrenos o construcciones se creará una cuenta de cuatro dígitos que lucirá con signo negativo compensando la partida en la que se muestre el citado elemento.

Su movimiento es el siguiente

a) Se abonará al efectuarse la cesión del activo no monetario por un importe equivalente a las dotaciones a la amortización que hubiera correspondido practicar durante el plazo de la cesión al bien, con cargo a la cuenta 651.

b) Se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28.

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico

299. Deterioro de valor de bienes del Patrimonio Histórico...

Importe de las correcciones valorativas por deterioro del valor que corresponda a los bienes del Patrimonio Histórico.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán por el importe del deterioro estimado, con cargo a la cuenta 691.

b) Se cargarán:

b₁) Cuando desaparezcan las causas que determinaron el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro, con abono a la cuenta 791 .

b₂) Cuando se enajene el inmovilizado o se dé de baja del activo por cualquier otro motivo, con abono a cuentas del subgrupo 24.

GRUPO 4

ACREEDORES Y DEUDORES POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD

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

Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

41. BENEFICIARIOS Y ACREEDORES VARIOS

412. Beneficiarios, acreedores

Cuando los acreedores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas, u otras partes vinculadas se abrirán cuentas de cuatro cifras que específicamente recojan los débitos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

412. Beneficiarios, acreedores

Deudas contraídas por la entidad como consecuencia de las ayudas y asignaciones concedidas en el cumplimiento de los fines propios de la entidad.

Figurará en el pasivo del balance.

Su movimiento es el siguiente:

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

b) Se cargará:

b₁) Por la cancelación total o parcial de la deuda con abono, generalmente, a las cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por los importes a reintegrar por los beneficiarios por incumplimiento de las condiciones exigidas al otorgar las ayudas y asignaciones o por cualquier otras causa que motive su devolución con abono a la cuenta 728.

44. USUARIOS Y DEUDORES VARIOS

447. Usuarios, deudores

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores

Cuando los deudores sean entidades del grupo, multigrupo o asociadas u otras partes vinculadas, se abrirán cuentas de tres cifras que específicamente recojan los créditos con las mismas, incluidos los formalizados en efectos de giro.

447. Usuarios, deudores



Créditos con usuarios por entregas de bienes y servicios prestados por la entidad en el ejercicio de su actividad propia.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por la entrega de bienes o la prestación de servicios con abono a la cuenta 721.

b) Se abonará:

b₁) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores

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

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

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

b) Se abonará:

b₁) Por la cancelación total o parcial de las deudas, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

b₂) Por la parte que resultara definitivamente incobrable, con cargo a la cuenta 655.

46. PERSONAL

464. Entregas para gastos a justificar

Saldo con personas que prestan sus servicios a la entidad o con las entidades con las que se instrumentan los compromisos de retribución post-empleo, y cuyas remuneraciones se contabilizan en el subgrupo 64.

464. Entregas para gastos a justificar

Cantidades entregadas al personal o directivos de la entidad para su posterior justificación.

Figurará en el activo corriente del balance.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

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

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

47. ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

470. Hacienda Pública, deudora por diversos conceptos

4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones)

475. Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales

4757. Hacienda Pública acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art.12 Ley de Subvenciones)

4707. Hacienda Pública, deudora por colaboración en la entrega y distribución de subvenciones (art. 12 Ley de Subvenciones)

Créditos con la Hacienda Pública por razón de subvenciones concedidas en las que la entidad actúa como colaboradora.

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

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

4757. Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas en concepto de entidad colaboradora (art. 12 de la Ley de Subvenciones)

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:

b₁) Por la liquidación que se efectúe de la subvención recibida y justificada, con abono a la cuenta 4707.

b₂) Por el reintegro, en su caso, a la Hacienda Pública, con abono a cuentas del subgrupo 57.

49. DETERIORO DE VALOR POR OPERACIONES DE LA ACTIVIDAD Y PROVISIONES A CORTO PLAZO

495. Deterioro de valor de créditos por usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores

495. Deterioro de valor de créditos por usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores

Correcciones por deterioro de valor de los créditos incobrables, con origen en operaciones de la actividad propia de la entidad, efectuadas con usuarios, patrocinadores, afiliados y otros deudores.

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

Figurarán en el activo del balance compensado las cuentas 447 y 448.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 490.

GRUPO 5

CUENTAS FINANCIERAS

Instrumentos financieros por operaciones ajenas a la actividad, cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo no superior a un año y medios líquidos disponibles.

Se aplicarán las reglas recogidas en el Plan General de Contabilidad, o, en su caso, en el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

55. OTRAS CUENTAS NO BANCARIAS

- 551. Cuenta corriente con patronos y otros.
- 558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos

551. Cuenta corriente con patronos y otros

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 corriente del balance la suma de saldos deudores, y en el pasivo corriente la suma de saldos acreedores.

Con carácter general, su movimiento es el siguiente:

Se cargarán por las remesas o entregas efectuadas por la entidad y se abonarán por las recepciones a favor de la entidad, con abono y cargo, respectivamente, a cuentas del subgrupo 57.

558. Fundadores y asociados por desembolsos exigidos

Dotación fundacional o fondo social, pendiente de desembolso, cuyo importe ha sido exigido a los fundadores o asociados.

Se desglosarán con el debido desarrollo en cuentas de cuatro cifras, los desembolsos pendientes en mora.

Figurará en el activo corriente del balance. Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por los desembolsos exigidos, con abono a las cuentas 103 y 104 según corresponda.
- b) Se abonará en la medida en que dichos desembolsos se vayan efectuando, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

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 los motivos de abono y cuentas de contrapartida.

Si la entidad está aplicando el Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas, las referencias que las propias definiciones de las cuentas hagan sobre las cuentas 204 y 599, no le resultarán aplicables.

65. AYUDAS MONETARIAS DE LA ENTIDAD Y OTROS GASTOS DE GESTIÓN

- 650. Ayudas monetarias
- 651. Ayudas no monetarias
- 653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración
- 654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno
- 655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad
- 656. Resultados de operaciones en común
 - 6560. Beneficio transferido (gestor)
 - 6561. Pérdida soportada (partícipe o asociado no gestor)
- 658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.
- 659. Otras pérdidas en gestión corriente

Gastos por ayudas monetarias y no monetarias derivadas del cumplimiento de los fines de la actividad propia de la entidad, así como otros gastos de gestión de la misma.

650. Ayudas monetarias

Importe de las prestaciones de carácter monetario concedidas directamente a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También se recoge el importe de las prestaciones de carácter monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Esta cuenta podrá desarrollarse a nivel de cuatro cifras atendiendo a cada tipo de ayudas: individuales, a entidades o realizadas a través de otras entidades o centros.

Se citan a título indicativo, subsidios, becas, manutención y alojamiento, premios, cooperación social y atención sanitaria.

Se cargará por el importe de las ayudas concedidas, con abono a la cuenta 412 o cuentas del subgrupo 57.

651. Ayudas no monetarias

Importe de las prestaciones de carácter no monetario concedidas a personas físicas o familias, así como a entidades, y realizadas en cumplimiento de los fines propios de la entidad. También recoge el importe de las prestaciones de carácter no monetario que se realizan en régimen concertado a través de entidades o centros ajenos a la entidad; así como el importe de las ayudas relacionadas con la cooperación internacional.

Su movimiento es análogo al de la cuenta 650.

Si la ayuda no monetaria consiste en la cesión de un activo no monetario sin contraprestación durante un plazo inferior a la vida útil del activo cedido, conforme establece la norma de registro y valoración, se cargará por el importe del valor en libros del derecho de uso, con abono a la cuenta 283 compensadora del activo. Si la cesión se produce a perpetuidad, o por un período igual o superior a su vida útil, se cargará por el valor razonable del activo.

653. Compensación de gastos por prestaciones de colaboración

Gastos producidos por voluntarios y otros colaboradores como consecuencia de las actividades desarrolladas en la entidad; se citan a modo de ejemplo los gastos de transporte, comida y vestuario.

A estos efectos se entiende por voluntario el que colabora con la entidad para el desarrollo de programas y actividades que constituyen el fin propio de la misma y no media remuneración de ningún tipo, bien sea en dinero o en especie.

Se cargará por el importe de los gastos producidos con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

654. Reembolsos de gastos al órgano de gobierno

Cantidades que se entregan a los miembros del órgano de gobierno como consecuencia del reembolso de los gastos, debidamente justificados, que el desempeño de su función les ocasiona.

Se cargará por el importe de los gastos a reembolsar con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

655. Pérdidas de créditos incobrables derivados de la actividad

Pérdidas por insolvencias firmes de clientes y deudores del grupo 4.

Se cargará por el importe de las insolvencias firmes, con abono a una cuenta de los grupos 43 y 44.

656. Resultados de operaciones en común

6560. Beneficio transferido

Beneficio que corresponde a los partícipes no gestores en las operaciones reguladas por los artículos 239 a 243 del Código de Comercio y en otras operaciones en común de análogas características.

En la cuenta 6560 la entidad gestora contabilizará dicho beneficio, una vez cumplimentados los requisitos del citado artículo 243, o los que sean procedentes según la legislación aplicable para otras operaciones en común.

La cuenta 6560 se cargará por el beneficio que deba atribuirse a los partícipes no gestores, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

6561. Pérdida soportada

Pérdida que corresponde a la entidad como partícipe no gestor de las operaciones acabadas de citar.

Se cargará por el importe de la pérdida, con abono a la cuenta 419, 449 o a cuentas del subgrupo 57.

658. Reintegro de subvenciones, donaciones y legados recibidos, afectos a la actividad propia de la entidad.

Importe de los reintegros de subvenciones, donaciones y legados que, habiendo sido imputados a resultados, sean exigibles como consecuencia del incumplimiento por parte de la entidad de los requisitos o condiciones establecidos en la concesión de los mismos.

Se cargará por el importe del reintegro con abono, generalmente, a cuentas del grupo 4 o 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.

GRUPO 7

VENTAS E INGRESOS

Ingresos por cuotas y otros fondos obtenidos por la actividad propia de la entidad, así como los derivados de la enajenación de bienes y prestación de servicios; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios del ejercicio.

En general, todas las cuentas del grupo 7 se cargan al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129; por ello, al exponer el juego de las sucesivas del grupo, sólo se hará referencia al abono. En las excepciones se citarán los motivos de cargo y cuentas de contrapartida.

72. INGRESOS PROPIOS DE LA ENTIDAD

- 720. Cuotas de asociados y afiliados
- 721. Cuotas de usuarios
- 722. Promociones para captación de recursos
- 723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones
 - 7230. Patrocinio
 - 7231. Patrocinio publicitario
 - 7233. Colaboraciones empresariales
- 728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

Ingresos obtenidos de la actividad propia de la entidad.

720. Cuotas de asociados y afiliados

Cantidades de carácter periódico y cuantía determinada, percibidas por cuotas de personas afiliadas o asociadas a la entidad.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo, generalmente a cuentas del grupo 44 ó 57.

721. Cuotas de usuarios

Cantidades percibidas de los usuarios en concepto de participación en el coste de la actividad propia de la entidad.

Se citan a título indicativo, las cuotas por participaciones en congresos, cursos, seminarios, así como las derivadas de entregas de bienes, prestaciones sociales o asistenciales.

Su movimiento es análogo al señalado en la cuenta 720.

722. Promociones para captación de recursos

Ingresos derivados de campañas para la captación de recursos en sus diferentes modalidades, tales como operaciones en participación u otros ingresos análogos distintos del patrocinio. A estos efectos podrán crearse cuentas de cuatro o más cifras para campañas y modalidades diferentes.

Se abonará por el importe de los ingresos con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.

723. Ingresos de patrocinadores y colaboraciones



Cantidades percibidas de los patrocinadores y colaboraciones empresariales al objeto de contribuir a la realización de los fines de la actividad propia de la entidad.

Su movimiento es análogo al señalado para la cuenta 720.

728. Ingresos por reintegro de ayudas y asignaciones

Cantidades ingresadas por reintegro de ayudas y asignaciones de la actividad propia concedidas por la entidad y recogidas en el subgrupo 65, por incumplimiento de las condiciones exigidas o por cualquier otra causa que determine su evolución.

Se abonará por el importe de los ingresos, con cargo a cuentas de los subgrupos 41 ó 57.

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

791. Reversión del deterioro del inmovilizado material y de bienes del Patrimonio Histórico

ANEXO II

Plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos

[• Ver imagen PDF](#)