

I. DISPOSICIÓN XERAIS

MINISTERIO DE FACENDA E ADMINISTRACIÓN PÚBLICAS

8558 Orde HAP/1489/2013, do 18 de xullo, pola que se aproban as normas para a formulación de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público.

A contabilidade no ámbito do sector público sufriu un prolongado proceso de modernización e reforma que ultimamente se plasmou na aprobación do vixente Plan xeral de contabilidade pública mediante a Orde EHA/1037/2010, do 13 de abril. O dito plan concibiuse como un plan marco para todas as administracións públicas e con el pretendeuse avanzar no proceso de normalización contable, en especial a través da adaptación dos seus principios aos criterios contables previstos nas normas internacionais de contabilidade do sector público emitidas pola Federación Internacional de Contables (IFAC).

Tendo en conta os avances conseguidos nos últimos anos na calidade da información contable incluída nas contas anuais individuais das administracións públicas, xorde a necesidade de avanzar tamén na elaboración de contas consolidadas no ámbito do sector público.

Esta necesidade vén determinada polo crecente proceso de descentralización na prestación de servizos públicos que se está levando a cabo mediante a creación de entidades públicas autónomas, proceso que pretende conseguir unha mellora na eficacia e eficiencia na prestación dos servizos públicos, pero que supón o risco de perder información do grupo de entidades públicas incluídas dentro do mesmo ámbito de control. Para evitar esta situación cómpre dispor das contas anuais individuais das distintas entidades e dunhas contas anuais en que se reflecta a xestión realizada por todas as entidades sobre as cales a entidade dominante exerce o control, entendendo por control o poder de dirixir as políticas financeiras e a actividade doutra entidade coa finalidade de obter rendementos económicos ou potencial de servizo. Para que estas contas anuais reflectan a imaxe fiel da situación financeira e patrimonial do grupo de entidades públicas non é suficiente coa mera agregación das contas individuais, senón que é preciso efectuar a súa consolidación, o cal suporá un avance importante na transparencia da información contable pública.

En todo caso, a elaboración de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público non debe supor o abandono da presentación das contas anuais individuais, xa que estas seguen tendo unha importancia destacada no procedemento de rendición de contas dos responsables das distintas entidades públicas.

Neste sentido, a Intervención Xeral da Administración do Estado elaborou no ano 2006 un documento sobre consolidación de contas anuais no sector público que pretendía servir de base a calquera administración pública estatal, autonómica ou local que quixese elaborar contas anuais consolidadas. Tomando como base o dito documento, a IXAE promoveu a constitución dun grupo de traballo na Comisión de contabilidade pública co obxectivo de elaborar unha norma sobre consolidación de contas no sector público.

No artigo único da orde apróbanse estas normas como marco contable para todas as administracións públicas.

A disposición transitoria única regula as regras para a aplicación das normas para a formulación das contas anuais consolidadas no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2014 naquelas entidades que formularon contas consolidadas con anterioridade á entrada en vigor da presente norma.

A disposición derogatoria única establece a derogación de todas as normas de igual ou inferior rango no que contradigan ou se opoñan ao disposto na presente orde.

A disposición derradeira primeira establece que, naqueles casos en que se produza unha operación non prevista nestas normas, se atenderá ao que establezan as normas

de formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

A disposición derradeira segunda regula a entrada en vigor da presente orde o día seguinte ao da súa publicación no «Boletín Oficial del Estado» e a súa aplicación obrigatoria no ámbito do sector público estatal é a partir do 1 de xaneiro de 2014.

Nas entidades locais prevese a súa aplicación, logo da elaboración dunha adaptación ás normas de consolidación polo ministro de Facenda e Administracións Públicas, na elaboración das contas consolidadas correspondentes ao terceiro exercicio de aplicación da adaptación do Plan xeral de contabilidade pública, aprobado mediante a Orde EHA/1037/2010, do 13 de abril, á Administración local.

As normas sobre consolidación de contas no sector público que se aproban nesta orde estrutúranse en catro capítulos e un anexo, precedidos dunha introdución en que se explican as características fundamentais da norma. O contido destas normas é o seguinte:

No capítulo I, «Normas xerais», defínense o grupo, a entidade dominante e as entidades dependentes, e establécese unha serie de presuncións sobre a existencia de control. Defínense tamén outras entidades que non forman parte do grupo pero que interveñen na consolidación, as entidades multigrupo e as asociadas.

Ademais, régúlase a obrigação de consolidar os casos en que a entidade dominante non está obrigada a consolidar, así como as entidades excluídas de consolidación.

Defínense tamén, neste primeiro capítulo, os métodos de integración global e proporcional e o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación que se aplicarán ás distintas entidades en función da influencia exercida sobre elas pola entidade dominante.

No capítulo II analízase o método de integración global e descríbese o procedemento que se seguirá para a formulación das contas anuais consolidadas a través das seguintes etapas: homoxeneización previa (temporal, valorativa, por operacións internas e da estrutura das contas anuais), agregación e eliminacións (investimento patrimonio neto, tanto na primeira consolidación como en consolidacións posteriores, e de partidas intragrupo e resultados).

En relación coa eliminación investimento-patrimonio neto na primeira consolidación, a norma define a diferenza de primeira consolidación, xa sexa fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación, e analiza a participación de socios externos. En consolidacións posteriores analízanse os casos de modificación da participación sen perda de control, o investimento adicional ou redución do investimento sen modificación da participación e a perda de control. Tamén se analiza a eliminación investimento-fondos propios nos supostos de participacións indirectas e de participacións recíprocas entre entidades dependentes.

En relación coas eliminacións de partidas intragrupo e resultados, analízanse a eliminación por operacións internas de existencias, de inmovilizado ou de investimentos inmobiliarios, de servizos e de activos financeiros, por aplicación de axustes por cambios de valor e recoñecemento de subvencións no patrimonio neto, por adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos polo grupo e por dividendos internos.

No capítulo III descríbense o método de integración proporcional e o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación e analízanse as diferenzas que presentan fronte ao método de integración global. En concreto, en relación co procedemento de posta en equivalencia analízanse a homoxeneización da información e a primeira e as posteriores aplicacións do procedemento. Así mesmo, analízase a perda de condición de entidade asociada ou multigrupo.

No capítulo IV descríbense as contas anuais consolidadas, en concreto, os documentos que as integran, a súa formulación, así como as normas para a súa elaboración.

Por último, no anexo inclúense os modelos das contas anuais consolidadas: balance consolidado, conta do resultado económico patrimonial consolidada, estado de cambios no patrimonio neto consolidado, estado de fluxos de efectivo consolidado, estado de liquidación do orzamento consolidado e memoria consolidada.

A memoria ten un contido diferente ao previsto no Plan xeral de contabilidade pública. Isto é debido a que, tal e como se indicou anteriormente, as entidades do sector público seguirán rendendo ao Tribunal de Contas ou órgano de control externo as súas contas anuais individuais con independencia da remisión das contas anuais consolidadas, que darán información sobre a xestión realizada por cada sector público no seu conxunto.

Por isto, a memoria informará fundamentalmente sobre o perímetro da consolidación, así como sobre as partidas específicas da consolidación: fondo de comercio, diferenza negativa de consolidación, socios externos ou partidas relativas a entidades multigrupo ou participacións postas en equivalencia.

Non obstante, de forma análoga ao que establece o Plan xeral de contabilidade pública, a memoria tamén informará sobre as bases de presentación das contas anuais consolidadas, as normas de recoñecemento e valoración e sobre distintas partidas de balance e da conta do resultado económico patrimonial. Así mesmo, subministrará información orzamentaria e conterá unha serie de indicadores financeiros e patrimoniais.

A aprobación desta orde realízase por proposta da Intervención Xeral da Administración do Estado, de acordo coas competencias que ao dito centro directivo lle outorga o artigo 124.a) da Lei 47/2003, do 26 de novembro, xeral orzamentaria, para promover o exercicio da potestade regulamentaria atribuída ao ministro de Facenda e Administracións Públicas.

Na súa virtude, de acordo co Consello de Estado, dispoño:

Artigo único. Aprobación das normas sobre consolidación de contas no sector público.

Apróbanse, co carácter de marco contable para todas as administracións públicas, as normas sobre consolidación de contas no sector público, cuxo texto se insire a continuación.

Disposición transitoria única. Regras para a aplicación das normas para a formulación das contas anuais consolidadas no primeiro exercicio que se inicie a partir do 1 de xaneiro de 2014.

As normas aprobadas pola presente orde non se aplicarán de forma retroactiva. En consecuencia, se a entidade obrigada a consolidar formulou contas con anterioridade á entrada en vigor da presente norma, na consolidación que se realice no primeiro exercicio iniciado a partir do 1 de xaneiro de 2014 aplicaranse as seguintes regras:

As entidades que foron consolidadas nos exercicios iniciados con anterioridade a 2014 manterán os cálculos da primeira e posteriores consolidacións derivados dos criterios incluídos nas normas aplicadas.

A consolidación posterior no primeiro exercicio iniciado a partir do 1 de xaneiro de 2014 realizarase aplicando as normas aprobadas pola presente orde.

Disposición derogatoria única. Derrogación normativa.

Quedan derogadas todas as normas de igual ou inferior rango no que contradigan ou se opoñan ao disposto na presente orde.

Disposición derradeira primeira. Normativa supletoria.

Naqueles casos en que se produza unha operación non prevista na presente norma, atenderase ao que establezan as normas de formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

Disposición derradeira segunda. *Entrada en vigor.*

A presente orde entrará en vigor o día seguinte ao da súa publicación no «Boletín Oficial del Estado» e será aplicable, no sector público estatal, a partir do 1 de xaneiro de 2014.

Madrid, 18 de xullo de 2013.—O ministro de Facenda e Administracións Públicas, Cristóbal Montoro Romero.

NORMAS PARA A FORMULACIÓN DE CONTAS ANUAIS CONSOLIDADAS NO ÁMBITO DO SECTOR PÚBLICO

INTRODUCCIÓN

O proceso de reforma e modernización da contabilidade no ámbito do sector público centrouse até o momento na mellora da información contable incluída nas contas anuais individuais das administracións públicas, así como na posta á disposición da dita información aos distintos usuarios dela.

Entre as medidas de modernización e reforma da contabilidade no ámbito do sector público débese destacar a aprobación do vixente Plan xeral de contabilidade pública mediante a Orde EHA/1037/2010, do 13 de abril, adaptado ás normas internacionais de contabilidade para o sector público da IFAC. O dito plan concibiuse como plan contable para todas as administracións públicas, e con el preténdese avanzar no proceso de normalización contable no ámbito das administracións públicas e lograr a harmonización da contabilidade pública coa contabilidade empresarial e coa contabilidade doutros países do noso contorno.

Os avances conseguidos na mellora da información contable incluída nas contas anuais individuais das administracións públicas foron moi relevantes, polo que agora xorde a necesidade de dispor de información contable dos grupos de entidades públicas, entendendo como grupo o formado por unha entidade dominante e as entidades controladas por ela, e por control, o poder de dirixir as políticas financeiras e a actividade doutra entidade coa finalidade de obter rendementos económicos ou potencial de servizo.

Como consecuencia do crecente proceso de descentralización na prestación de servizos públicos mediante a creación de entidades públicas autónomas, proceso que pretende conseguir unha mellora na eficacia e eficiencia na prestación dos servizos públicos, pódese orixinar a perda de información do grupo de entidades públicas incluídas dentro do mesmo ámbito de control. Para evitar esta situación é preciso dispor, ademais das contas anuais individuais das distintas entidades, dunhas contas anuais en que se reflecta a xestión realizada por todas as entidades sobre as cales a entidade dominante exerce o control. Para que estas contas anuais reflectan a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, do resultado económico patrimonial e da execución do orzamento do grupo de entidades públicas non é suficiente coa mera agregación das contas individuais, senón que é preciso efectuar a súa consolidación.

A consolidación de contas no ámbito do sector público provoca numerosas dificultades que non deben xustificar en ningún caso que esta non se leve a cabo, dado que vai supor un avance moi importante na transparencia da información contable pública.

Entre as dificultades que presenta a consolidación cabe destacar que, aínda que existe unha tendencia normalizadora no campo da contabilidade, non é posible extrapolar as normas de consolidación do ámbito empresarial ao sector público, tanto polas peculiaridades que presentan as entidades do sector público como polas relacións de dependencia que se dan entre elas. Tamén supón unha dificultade importante o feito de que as entidades que se pretende consolidar apliquen diferentes plans de contabilidade. En todo caso, na mesma liña que se seguiu no ámbito empresarial, o obxectivo é reincluír na consolidación de contas as entidades que aplican un plan de contas diferente ao da entidade dominante.

Por outra parte, tanto nas normas internacionais de contabilidade para o sector público da IFAC como en determinados países, como é o caso de Canadá, Nova Zelandia ou os Estados Unidos, véñse propoñendo a presentación de estados financeiros consolidados para mellorar a utilidade da información contable das entidades públicas cando estas están integradas dentro dun mesmo grupo.

De acordo co anterior, considérase ineludible acometer a consolidación de contas anuais do sector público, sen que isto supoña abandonar a presentación das contas anuais individuais, xa que estas seguen tendo unha importancia destacada no procedemento de rendición de contas dos responsables das distintas entidades públicas.

Consciente da necesidade anterior, a Intervención Xeral da Administración do Estado elaborou no ano 2006 un documento sobre consolidación de contas anuais no sector público que pretendía servir de base a calquera administración pública estatal, autonómica ou local que quixese elaborar contas anuais consolidadas. Tomando como base o dito documento, a IXAE promoveu a constitución dun grupo de traballo na Comisión para a elaboración de estudos de contabilidade pública para facer unha norma sobre consolidación de contas no sector público. O dito grupo de traballo foi dirixido e coordinado polo subdirector xeral de Planificación e Dirección da Contabilidade da IXAE, e estivo integrado por representantes da Administración xeral do Estado, das comunidades autónomas, das corporacións locais e do ámbito universitario. Unha vez consensuado o contido da norma polos membros do grupo de traballo, remitiuse aos membros da Comisión de contabilidade pública, e foi aprobado, finalmente, pola Comisión na súa reunión do día 4 de xullo de 2011.

Estas normas regulan a elaboración de contas anuais consolidadas no ámbito do sector público e concíbense como unha normativa contable marco para todas as administracións públicas que ten como obxectivo facilitar o proceso de consolidación de contas no ámbito do sector público.

Dado que a regulación da consolidación de contas no ámbito do sector público é un tema innovador, previuse que naqueles casos en que se produza unha operación non prevista na presente norma se atenderá ao que establezan as normas de formulación de contas anuais consolidadas, aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

As normas para a formulación de contas anuais consolidadas no sector público estrutúranse en catro capítulos e un anexo, co seguinte contido:

No primeiro capítulo, «Normas xerais», defínese o grupo como o formado pola entidade dominante e todas as entidades controladas por ela, entendendo por control o poder de dirixir as políticas financeiras e a actividade doutra entidade coa finalidade de obter rendementos económicos ou potencial de servizo, e establécese unha serie de presuncións sobre a existencia de control. Defínense tamén outras entidades que non forman parte do grupo pero que interveñen na consolidación: as entidades multigrupo e as asociadas.

Ademais, regúlase a obrigação de consolidar os casos en que a entidade dominante non está obrigada a consolidar, así como as entidades excluídas de consolidación.

Defínense tamén, neste primeiro capítulo, os métodos de integración global e proporcional e o procedemento de posta en equivalencia que se aplicarán ás distintas entidades en función da influencia exercida sobre elas pola entidade dominante.

No capítulo segundo analízase o método de integración global e descríbese o procedemento que se vai seguir para a formulación das contas anuais consolidadas a través das seguintes etapas:

- Homoxeneización previa que pode ser temporal, valorativa, por operacións internas e da estrutura das contas anuais.
- Agregación.
- Eliminacións investimento-patrimonio neto, de partidas intragrupo e de resultados.

En relación coa eliminación investimento-patrimonio neto na primeira consolidación, a norma define a diferenza de primeira consolidación, xa sexa fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación analizando a participación de socios externos.

En consolidacións posteriores analízanse os casos de modificación da participación sen perda de control, o investimento adicional ou redución do investimento sen modificación da participación e a perda de control. Tamén se analiza a eliminación investimento-fondos propios nos supostos de participacións indirectas e de participacións recíprocas entre entidades dependentes.

En relación coas eliminacións de partidas intragrupo e resultados, analízanse a eliminación por operacións internas de existencias, de inmovilizado ou de investimentos inmobiliarios, de servizos e de activos financeiros, por aplicación de axustes por cambios de valor e recoñecemento de subvencións no patrimonio neto, por adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos polo grupo e por dividendos internos.

No capítulo terceiro descríbense o método de integración proporcional e o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación e analízanse as diferenzas que presentan fronte ao método de integración global. En concreto, en relación co procedemento de posta en equivalencia analízanse a homoxeneización da información e a primeira e posteriores aplicacións do procedemento. Así mesmo, analízase a perda de condición de entidade asociada ou multigrupo.

No capítulo cuarto analízanse as contas anuais consolidadas, en concreto, os documentos que as integran, a súa formulación e as súas normas de elaboración.

Por último, no anexo inclúense os modelos das contas anuais consolidadas: balance consolidado, conta do resultado económico patrimonial consolidada, estado de cambios no patrimonio neto consolidado, estado de fluxos de efectivo consolidado e memoria consolidada.

O estado de fluxos de efectivo consolidado presenta dous modelos para que a entidade dominante poida optar por un ou outro en función do nivel de desagregación de que se dispoña para a súa elaboración.

Pola súa parte, a memoria ten un contido diferente ao previsto no Plan xeral de contabilidade pública. Isto é debido a que, tal e como se indicou anteriormente, as entidades do sector público seguirán rendendo ao Tribunal de Contas ou órgano de control externo as súas contas anuais individuais con independencia da remisión das contas anuais consolidadas, que darán información sobre a verdadeira dimensión do sector público.

Por isto, a memoria informará sobre o perímetro da consolidación, así como sobre as partidas específicas da consolidación: fondo de comercio, diferenza negativa de consolidación, socios externos ou partidas relativas a entidades multigrupo ou participacións postas en equivalencia.

Non obstante, de forma análoga ao que establece o Plan xeral de contabilidade pública, a memoria tamén informará sobre as bases de presentación das contas anuais consolidadas, as normas de recoñecemento e valoración e sobre distintas partidas de balance e da conta do resultado económico patrimonial. Así mesmo, subministrará información orzamentaria e conterá unha serie de indicadores financeiros e patrimoniais.

Por isto, considérase fundamental que a memoria informe sobre o perímetro da consolidación, así como sobre as partidas específicas, como son o fondo de comercio, a diferenza negativa de consolidación, os socios externos, determinadas partidas correspondentes a entidades multigrupo ou as participacións postas en equivalencia. Non obstante, a memoria tamén informará sobre as bases de presentación das contas anuais consolidadas, as normas de recoñecemento e valoración ou sobre distintas partidas de balance como o inmovilizado material, os investimentos inmobiliarios, o inmovilizado intanxible, os activos ou pasivos financeiros ou o patrimonio neto. Así mesmo, incorpórase á memoria unha serie de indicadores financeiros e patrimoniais.

CAPÍTULO I

Normas xerais

Sección 1.^a Grupo de entidades

Artigo 1. Grupo de entidades.

O grupo de entidades, para os únicos efectos da consolidación de contas, está formado pola entidade dominante e todas as súas entidades dependentes, con independencia de que estas últimas poidan quedar excluídas da consolidación nos casos previstos no artigo 8.

Artigo 2. Entidade dominante e entidades dependentes.

1. Entidade dominante é a entidade do sector público que exerce, directa ou indirectamente, en virtude de disposición normativa ou acordo formal, o control sobre outra ou outras, denominadas dependentes.

2. Enténdese por control o poder de dirixir as políticas financeiras e a actividade doutra entidade coa finalidade de obter rendementos económicos ou potencial de servizo.

3. En particular, presúmese que existe control cando se cumpre ao menos unha das condicións de poder e outra das de patrimonio neto que se enumeran a continuación, salvo que exista unha evidencia clara de que é outra entidade a que mantén o control.

Condicións de poder:

a) A entidade ten directamente, ou indirectamente a través de entidades controladas, a propiedade dunha participación maioritaria superior ao 50% con dereito a voto na outra entidade.

b) A entidade ten a potestade, en virtude de disposición normativa ou acordo formal, de nomear ou revogar a maioría dos membros do órgano de goberno da outra entidade.

c) A entidade ten, en virtude de disposición normativa ou acordo formal, a maioría dos dereitos de voto que sería posible emitir nunha xunta xeral da outra entidade.

d) A entidade ten, en virtude de disposición normativa ou acordo formal, o poder para emitir a maioría dos votos nas reunións do órgano de goberno, e o control da outra entidade exerceuse mediante o dito órgano.

e) A entidade designou cos seus votos a maioría dos membros do órgano de goberno, que desempeñen o seu cargo no momento en que se deban formular as contas consolidadas e durante os dous anos inmediatamente anteriores. En particular, presumirase esta circunstancia cando a maioría dos membros do órgano de goberno da entidade dependente sexan membros do órgano de goberno dalgunha entidade do grupo.

Condicións de patrimonio neto:

a) A entidade ten a potestade de disolver outra entidade e obter un nivel importante de beneficios económicos residuais ou asumir obrigacións importantes.

b) A entidade ten a potestade de acceder á distribución dos activos da outra entidade, e/ou pode ser responsable de certas obrigacións da outra entidade.

4. No caso dos consorcios e fundacións, presúmese que existe control cando dos seus estatutos ou doutros acordos vixentes se deduce que se cumpre ao menos unha das condicións de poder enumeradas no punto anterior.

Artigo 3. Cómputo dos dereitos de voto.

1. Para determinar os dereitos de voto engadíranse aos que directamente posúa a entidade dominante os que correspondan ás entidades dominadas por esta ou a outras entidades que actúen en nome propio pero por conta dalgunha entidade do grupo.

2. Para efectos do previsto no número anterior, o número de votos que corresponde á entidade dominante, en relación coas entidades dependentes indirectamente dela, será o que corresponda á entidade dependente que participe directamente no capital social ou patrimonio destas.

Sección 2.^a *Outras entidades que interveñen na consolidación*

Artigo 4. *Entidades multigrupo.*

1. Son entidades multigrupo, para os únicos efectos da consolidación, aquelas entidades non incluídas no grupo, que son xestionadas por unha ou varias entidades del, que participan no seu capital social ou patrimonio, conxuntamente con outra ou outras alleas ao grupo.

2. A xestión conxunta é o acordo estatutario ou contractual en virtude do cal dúas ou máis entidades acordan compartir o poder de dirixir as políticas financeiras e operativas sobre unha actividade económica, de tal maneira que as decisións estratéxicas, tanto financeiras como operativas, relativas á actividade requiran o consentimento unánime de todos os partícipes.

3. En todo caso, enténdese que existe xestión conxunta sobre outra entidade cando, ademais de participar no capital social ou patrimonio, se produza algunha das circunstancias seguintes:

- a) Que nos estatutos sociais se estableza a xestión conxunta ou
- b) Que existan pactos ou acordos que permitan aos socios o exercicio do dereito de veto na toma de decisións da entidade.

Artigo 5. *Entidades asociadas.*

1. Terán a condición de entidades asociadas, para os únicos efectos da consolidación de contas, aquelas non incluídas no grupo, nas cales algunha ou varias entidades do grupo exerzan unha influencia significativa por teren unha participación no seu capital social ou patrimonio que, creando con esta unha vinculación duradeira, estea destinada a contribuir á súa actividade.

2. Existe influencia significativa na xestión doutra entidade cando se cumplan os dous requisitos seguintes:

- a) Que unha ou varias entidades do grupo participen no capital social ou no patrimonio da entidade e
- b) Que se teña o poder de intervir nas decisións de política financeira e operativa da participada, sen chegar a xestionala conxuntamente nin a ter o control.

3. Presumirase, salvo proba en contrario, que se cumpren os requisitos establecidos no número anterior cando unha ou varias entidades do grupo posúen, ao menos, o 20% do capital ou patrimonio da entidade que non pertence ao grupo.

Sección 3.^a *Obrigación de consolidar e excepcións*

Artigo 6. *Obrigación de consolidar.*

1. Toda entidade dominante estará obrigada a formular as contas anuais consolidadas de acordo co establecido na normativa que lle sexa aplicable.

2. As entidades dependentes que, pola súa vez, sexan dominantes terán a obrigación de formular as contas anuais e, se for o caso, o informe de xestión consolidados, de acordo co establecido na normativa que lles sexa de aplicación.

3. A obrigación de formular as contas anuais e, se for o caso, o informe de xestión consolidados non exime as entidades integrantes do grupo de formularen as súas propias

contas anuais e, se for o caso, o informe de xestión correspondente, conforme a normativa que lles sexa aplicable.

Artigo 7. *Dispensa da obrigación de consolidar.*

Non obstante o disposto no artigo anterior, a entidade dominante non estará obrigada a efectuar a consolidación nos casos seguintes:

- a) Cando estando sometida aos principios contables públicos, sexa, pola súa vez, dependente doutra entidade sometida aos mesmos principios contables sempre que a entidade dominante presente contas consolidadas.
- b) Cando ningunha das entidades dependentes posúa un interese significativo, individualmente e en conxunto para a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira e dos resultados das entidades do grupo.
- c) Por razón do tamaño, cando a entidade dominante sexa unha entidade local que cumpra as características establecidas para o efecto na normativa reguladora da contabilidade das entidades locais.

Artigo 8. *Entidades excluídas da consolidación.*

Quedan excluídas da consolidación as entidades en que concorra algunha das circunstancias que a continuación se indican:

- a) Que non teñan un interese significativo para a imaxe fiel que deben expresar as contas anuais consolidadas. De seren varias as entidades nestas circunstancias só poderán ser excluídas da consolidación se no seu conxunto presentan un interese pouco significativo con respecto á finalidade expresada.
- b) Cando existan restricións importantes e permanentes que dificulten substancialmente o exercicio pola entidade dominante dos seus dereitos sobre o patrimonio ou a xestión da entidade dependente.
- c) Cando a información necesaria para establecer as contas consolidadas só se poida obter incorrendo en gastos desproporcionados ou cun atraso inevitable que imposibilite a elaboración das ditas contas no prazo establecido na normativa aplicable.

Sección 4.^a *Métodos e procedementos de consolidación*

Artigo 9. *Métodos e procedementos de consolidación aplicables.*

1. Os métodos e procedementos de consolidación aplicables son os seguintes:
 - a) Método de integración global.
 - b) Método de integración proporcional.
 - c) Procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.
2. O conxunto consolidable estará formado polas entidades ás cales se lles aplique o método de integración global ou o proporcional.
3. O perímetro de consolidación estará formado polas entidades do conxunto consolidable e polas entidades ás cales lles sexa de aplicación o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.

Artigo 10. *Aplicación do método de integración global.*

1. O método de integración global aplicarase ás entidades do grupo.
2. Non obstante o disposto no número anterior, ás entidades de crédito e de seguros dependentes poderáselles aplicar o procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.

Artigo 11. *Aplicación do método de integración proporcional.*

1. O método de integración proporcional poderase aplicar ás entidades multigrupo.
2. Se se opta por aplicar o método de integración proporcional ás entidades multigrupo, a dita aplicación deberá ser uniforme para todas as entidades que se encontren nesa situación.

Artigo 12. *Aplicación do procedemento de posta en equivalencia ou método da participación.*

O procedemento de posta en equivalencia ou método da participación aplicarase:

- a) Ás entidades asociadas,
- b) Ás entidades multigrupo se non se lles aplica o método de integración proporcional,
- c) Ás entidades de crédito e de seguros dependentes se non se lles aplica o método de integración global.

CAPÍTULO II

Método de integración global

Sección 1.^a *Descrición do método*

Artigo 13. *Definición.*

A aplicación do método de integración global require:

- A incorporación ao balance da entidade dominante de todos os bens, dereitos e obrigacións que compoñen o patrimonio das entidades dependentes,
- A incorporación á conta do resultado económico patrimonial da entidade dominante de todos os ingresos e gastos que concorran na determinación do resultado do exercicio das entidades dependentes,
- A incorporación ao estado de cambios no patrimonio neto da entidade dominante de todos os ingresos, os gastos e as restantes partidas incluídas nos estados de cambios no patrimonio neto das entidades dependentes,
- A incorporación ao estado de fluxos de efectivo da entidade dominante de todos os cobramentos e pagamentos das entidades dependentes e
- Por último, a incorporación ao estado de liquidación do orzamento da entidade dominante de todos os dereitos e obrigacións orzamentarios recoñecidos polas entidades dependentes cuxo orzamento de gastos teña carácter limitativo.

Todo o anterior se efectuará unha vez realizadas as homoxeneizacións previas e as eliminacións que resulten pertinentes, conforme o disposto nos artigos seguintes.

Sección 2.^a *Homoxeneización previa*

Artigo 14. *Homoxeneización temporal.*

1. As contas consolidadas estableceranse na mesma data e período que as contas anuais da entidade obrigada a consolidar.
2. Se unha entidade dependente pecha o seu exercicio cunha data que non difire en máis de tres meses, anteriores ou posteriores, da data de peche das contas anuais consolidadas, poderase incluír na consolidación polos valores contables das citadas contas anuais, sempre que a duración do exercicio de referencia coincida coa das contas anuais consolidadas. Cando entre a data de peche do exercicio da entidade dependente e a das contas anuais consolidadas se realicen transaccións ou se produzan sucesos que

sexan significativos, axustaranse as ditas operacións; neste caso, se a operación se realizou cunha entidade do grupo, deberanse realizar os axustes e as eliminacións oportunas e informarse de todo isto na memoria.

3. Se unha entidade dependente pecha o seu exercicio nunha data anterior ou posterior en máis de tres meses á data de peche das contas anuais consolidadas, ou o período a que se refiren non coincide co das ditas contas anuais consolidadas, procederase a formular contas anuais específicas elaboradas para o mesmo período e data de peche a que se refiran as contas anuais consolidadas.

4. Cando o grupo se acollese ao previsto no número 2 anterior, e nun exercicio posterior a entidade dependente modifique o peche do seu exercicio acomodándoo á data de peche das contas anuais consolidadas, este cambio tratarase, para os únicos efectos da formulación das contas anuais consolidadas, como un cambio de criterio contable.

5. Non obstante o anterior, cando unha entidade entre a formar parte do grupo ou quede fóra del, a conta do resultado económico patrimonial, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo e, se for o caso, o estado de liquidación do orzamento que hai que incluír na consolidación deberán estar referidos unicamente á parte do exercicio en que a dita entidade formou parte do grupo.

Artigo 15. *Homoxeneización valorativa.*

1. Os elementos das contas anuais das entidades do grupo deben ser valorados seguindo métodos uniformes e de acordo cos principios e coas normas de valoración establecidos no Plan xeral de contabilidade pública ou na súa normativa de desenvolvemento.

2. Se algún elemento das contas anuais foi valorado segundo criterios non uniformes respecto aos aplicados na consolidación, tal elemento debe ser valorado de novo e para os únicos efectos da consolidación, conforme tales criterios, realizándose os axustes necesarios, salvo que o resultado da nova valoración ofrezca un interese pouco significativo para os efectos de alcanzar a imaxe fiel do grupo.

3. Non obstante, se o grupo realiza varias actividades, de forma que unhas están sometidas á normativa contable xeral e outras á normativa aplicable en España a determinadas entidades do sector financeiro, deberanse respectar as normativas específicas relativas a cada unha das actividades e explicar detalladamente os criterios empregados, sen prexuízo de que para aqueles criterios que presenten opcións se deba realizar a necesaria homoxeneización deles considerando o obxectivo de imaxe fiel, circunstancia que motivará homoxeneizar as operacións tendo en conta o criterio aplicado nas contas individuais da entidade cuxa relevancia no seo do grupo sexa maior para a citada operación.

Cando a normativa específica non presente opcións deberase manter o criterio aplicado pola entidade nas súas contas individuais.

Artigo 16. *Homoxeneización polas operacións internas.*

Cando nas contas anuais das entidades do grupo os importes das partidas derivadas de operacións internas non sexan coincidentes, ou exista algunha pendente de rexistrar, deberanse realizar os axustes que procedan para practicar as correspondentes eliminacións. Esta homoxeneización non será procedente para a eliminación prevista no artigo 19 seguinte.

Artigo 17. *Homoxeneización das estruturas das contas anuais.*

Deberanse realizar as reclasificacións necesarias na estrutura das contas anuais das entidades do grupo para que esta coincida coa das contas anuais consolidadas.

Sección 3.^a *Agregación*

Artigo 18. *Agregación.*

A preparación das contas anuais consolidadas realizarase mediante a agregación das diferentes partidas, segundo a súa natureza, das contas anuais individuais homoxeneizadas, sen prexuízo dos axustes e das eliminacións mencionados nos artigos seguintes.

Sección 4.^a *Eliminacións*

Subsección 1.^a *Eliminación investimento-patrimonio neto*

Artigo 19. *Eliminación investimento-patrimonio neto.*

1. A eliminación investimento-patrimonio neto é a compensación dos valores contables representativos dos instrumentos de patrimonio das entidades dependentes que posúa, directa ou indirectamente, a entidade dominante, coa parte proporcional das partidas de patrimonio neto das mencionadas entidades dependentes atribuíble ás ditas participacións, na data de adquisición destas.

2. Entenderase como data de adquisición aquela en que a entidade dominante obtén o control da dependente.

3. Non obstante o establecido no número anterior, poderase considerar que se produce a incorporación dunha entidade ao grupo na data de comezo do primeiro exercicio en que a entidade dominante estivese obrigada a formular contas consolidadas ou que as formulase voluntariamente, sempre que calquera desas datas sexa posterior á da efectiva incorporación ao grupo. Cando un grupo se acolla ao disposto neste número, será de aplicación a todas as entidades dependentes.

Artigo 20. *Diferenza de primeira consolidación.*

1. Denomínase diferenza, positiva ou negativa, de primeira consolidación a existente entre o valor contable da participación no capital ou patrimonio da entidade dependente que posúa, directa ou indirectamente, a entidade dominante e a parte proporcional do patrimonio neto representativa da participación no capital ou patrimonio da entidade dependente na data da adquisición destas.

2. Cando a diferenza de consolidación sexa positiva, e para os únicos efectos da formulación das contas consolidadas, imputarase directamente e na medida do posible aos elementos patrimoniais da entidade dependente, aumentando o valor dos activos ou reducindo o dos pasivos, e até o límite que sexa atribuíble á entidade dominante da diferenza entre o valor contable do elemento patrimonial de que se trate e o seu valor de mercado na data da primeira consolidación, calculado en función da porcentaxe de participación no capital social ou no patrimonio da entidade dependente.

Unha vez realizada a imputación indicada, os importes resultantes para as partidas do balance amortizaranse, se for o caso, con idénticos criterios aos aplicados a estas antes da imputación.

3. Cando a diferenza de consolidación sexa negativa, e para os únicos efectos da formulación das contas consolidadas, imputarase directamente e na medida do posible aos elementos patrimoniais da entidade dependente, aumentando o valor dos pasivos ou reducindo o dos activos, e até o límite que sexa atribuíble á entidade dominante da diferenza entre o valor contable do elemento patrimonial de que se trate e o seu valor de mercado na data da primeira consolidación, en función da porcentaxe de participación no capital social ou no patrimonio da entidade dependente.

4. A diferenza de primeira consolidación que subsista, tras a aplicación do disposto nos números anteriores, será o fondo de comercio de consolidación ou a diferenza negativa de consolidación segundo corresponda.

Artigo 21. *Fondo de comercio de consolidación.*

1. Entenderase por fondo de comercio de consolidación a diferenza positiva a que se refire o artigo anterior minorada no importe das revalorizacións de activos ou as reducións de valor de pasivos conforme o establecido no mencionado artigo.
2. O fondo de comercio de consolidación inscribírase nunha rúbrica do activo do balance consolidado.
3. O fondo de comercio de consolidación non se amortizará. No seu lugar, deberase analizar, ao menos anualmente, a súa posible deterioración de acordo coas normas sobre deterioración de valor previstas no Plan xeral de contabilidade pública. Estas perdas por deterioración terán carácter irreversible.

Artigo 22. *Diferenza negativa de consolidación.*

1. Entenderase por diferenza negativa de consolidación a diferenza negativa a que se refire o artigo 20, minorada no importe das revalorizacións de pasivos ou diminucións de valor dos activos realizadas conforme o establecido no dito artigo.
2. A diferenza negativa de consolidación recoñecerase na conta do resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo na partida 16, «Diferenza negativa de consolidación de entidades consolidadas».
3. Cando se faga uso do disposto no número 3 do artigo 19, as diferenzas negativas serán consideradas como reservas da entidade que posúa a participación.

Artigo 23. *Participación de socios externos.*

1. A valoración dos socios externos realizarase en función da súa participación no patrimonio neto da entidade dependente.
A dita participación calcularase en función da proporción que represente a participación dos socios externos no capital ou patrimonio de cada entidade dependente, excluídos os instrumentos de patrimonio propio e os mantidos polas súas entidades dependentes.
2. A participación no patrimonio neto da entidade dependente atribuíble a terceiros alleos ao grupo figurará na epígrafe V, «Socios externos», do patrimonio neto do balance consolidado.

Subsección 2.^a Eliminación investimento-patrimonio neto en consolidacións posteriores

Artigo 24. *Consolidacións posteriores.*

1. En consolidacións posteriores a eliminación investimento-patrimonio neto realizarase nos mesmos termos que os establecidos para a data de adquisición. O exceso ou defecto do patrimonio neto da entidade dependente presentarase no balance consolidado nas seguintes partidas do patrimonio neto:
 - A parte deste importe correspondente a partidas de reservas mostrarase na partida 1, «Reservas», da epígrafe II, «Patrimonio xerado», e desagregarase na memoria consolidada baixo a denominación «Reserva en entidades consolidadas».
 - A parte que corresponda a axustes por cambios de valor e transferencias e subvencións recibidas figurará nas epígrafes III, «Axustes por cambio de valor», e IV, «Outros incrementos patrimoniais pendentos de imputación a resultados», respectivamente.
 - A parte atribuíble aos socios externos deberase inscribir na epígrafe V, «Socios externos». Na memoria tamén se incluírá o oportuno detalle sobre a composición deste saldo.

Para calcular os ditos importes deberanse eliminar as transferencias realizadas á conta de resultado económico patrimonial dos axustes por cambios de valor e das transferencias e subvencións recibidas, existentes na data de adquisición.

2. Para os efectos do número anterior, a variación do patrimonio neto calcularase:
 - a) excluindo o resultado do exercicio e
 - b) tendo en conta os axustes sobre o resultado de exercicios anteriores correspondentes a operacións entre entidades do grupo, reguladas nos artigos 30 e seguintes.

3. En todo caso, eliminaranse previamente as correccións valorativas correspondentes ao investimento no capital ou patrimonio da entidade dependente realizadas con posterioridade á súa pertenza ao grupo.

Artigo 25. *Modificación da participación sen perda de control.*

1. Unha vez que se obtivo o control, as operacións posteriores que dean lugar á modificación da participación da entidade dominante na entidade dependente sen que, en caso de redución, supoñan unha perda de control, consideraranse nas contas consolidadas como unha operación con títulos de patrimonio propio. En consecuencia, na eliminación investimento-patrimonio neto e no cálculo dos socios externos aplicaranse as seguintes regras:

- a) Non se modificará o importe do fondo de comercio de consolidación ou diferenza negativa recoñecida, nin o doutros activos ou pasivos do balance consolidado.
- b) Nos supostos de redución da participación sen perda de control, o beneficio ou a perda recoñecida nas contas anuais individuais deberase eliminar para os exclusivos efectos da consolidación, circunstancia que motivará un axuste nas reservas da entidade que reduce a participación.
- c) O importe dos axustes por cambios de valor e das transferencias e subvencións recibidas da entidade dependente, que deben figurar no balance consolidado, cuantificarase en función da porcentaxe de participación que as entidades do grupo posúan no capital ou patrimonio daquela, unha vez realizada a operación.
- d) A participación dos socios externos no patrimonio neto da entidade dependente mostrarase no balance consolidado en función da porcentaxe de participación que terceiros alleos ao grupo posúan no capital ou patrimonio da citada entidade, unha vez realizada a operación.
- e) Se for o caso, o axuste necesario para dar cumprimento ao disposto nas letras a), c) e d) motivará unha variación nas reservas da entidade que reduce ou aumenta a participación.

2. Cando a redución na porcentaxe de participación ocasione unha perda significativa nas contas anuais individuais da entidade investidora, a dita circunstancia tomarase en consideración para apreciar a deterioración do fondo de comercio de consolidación.

Artigo 26. *Investimento adicional ou redución do investimento sen modificación da participación.*

1. Cando unha entidade dominante realice un novo investimento no capital ou patrimonio dunha entidade dependente ou un desinvestimento nela que non implique unha variación na porcentaxe de participación na entidade dependente, non se modificará o fondo de comercio nin a diferenza negativa de consolidación.

2. Nos supostos de redución do investimento sen modificación de participación, se for o caso, o beneficio ou a perda recoñecida nas contas anuais individuais deberase eliminar para os exclusivos efectos da consolidación, circunstancia que motivará un axuste nas reservas da entidade que reduce a súa participación.

Artigo 27. *Socios externos en consolidacións posteriores.*

1. En consolidacións posteriores, a valoración dos socios externos realizarase tendo en conta as eliminacións previstas neste capítulo.

2. A participación no resultado das entidades dependentes recoñecido na conta de resultado económico patrimonial consolidada e no estado de ingresos e gastos recoñecidos do estado de cambios no patrimonio neto consolidado que corresponda a socios externos, presentarase de forma separada, como unha atribución do resultado e non como un gasto ou ingreso.

3. No caso de participacións indirectas, o cálculo da participación de socios externos, tanto en resultados como no resto do patrimonio neto, realizarase unha vez integradas as entidades dependentes en que participe a entidade dependente á cal corresponden os indicados socios externos.

4. No caso de participacións recíprocas entre entidades dependentes, a participación de socios externos, tanto en resultados como no resto do patrimonio neto, calcularase tendo en conta a interrelación entre as entidades.

Subsección 3.^a Casos particulares

Artigo 28. *Participacións indirectas.*

1. A eliminación investimento-patrimonio neto nos supostos de participación indirecta efectuarase por etapas:

a) Realizarase, en primeiro lugar, a eliminación investimento-patrimonio neto correspondente á entidade dependente que non teña participación directa no capital ou patrimonio de ningunha outra entidade dependente.

b) Posteriormente, realizaranse as sucesivas eliminacións investimento-patrimonio neto pola orde que deriva do indicado no punto anterior, tendo en conta para a cuantificación do patrimonio neto que formarán parte deste último as reservas en entidades consolidadas, os axustes de valor en entidades consolidadas e as transferencias e subvencións recibidas en entidades consolidadas que, en aplicación do previsto no artigo 24, xurdisen nas etapas anteriores.

2. Para determinar o fondo de comercio que xurda en cada etapa deberase ter en conta a cronoloxía das participacións.

Artigo 29. *Participacións recíprocas entre entidades dependentes.*

1. En caso de participacións recíprocas entre as entidades dependentes, deberase calcular o fondo de comercio ou a diferenza negativa de consolidación de acordo co establecido no artigo 20 e seguintes, e sen que afecte o cálculo do patrimonio neto tal interrelación.

2. Para calcular as reservas en entidades consolidadas procedentes de entidades dependentes participadas reciprocamente, e para determinar a participación nos axustes por cambios de valor e nas transferencias e subvencións recibidas pola entidade dependente, a variación do patrimonio neto de cada unha delas calcularase tendo en conta a dita interrelación.

3. En todo caso, hai que ter en conta a cronoloxía das participacións. Se os investimentos recíprocos se producen antes da toma de participación da entidade dominante, será necesario realizar os cálculos derivados da interrelación que previamente non se consideraran na elaboración de contas consolidadas anteriores. Cando o investimento recíproco se produza unha vez que exista control, non se recoñecerá fondo de comercio adicional, en sintonía co establecido no artigo 25.

Subsección 4.^a Eliminacións de partidas intragrupo e resultadosArtigo 30. *Eliminación de partidas intragrupo.*

1. Deberanse eliminar na súa totalidade nas contas anuais consolidadas as partidas intragrupo, unha vez realizados os axustes que procedan de acordo co disposto nos artigos 14 a 17.

2. Entenderase por partidas intragrupo os créditos e débedas, ingresos e gastos, fluxos de efectivo e ingresos orzamentarios e gastos orzamentarios entre entidades do grupo, sen prexuízo do previsto para os dividendos no artigo 38.

Artigo 31. *Eliminación de resultados por operacións internas.*

1. Entenderase por operacións internas as realizadas entre dúas entidades do grupo desde o momento en que ambas as entidades pasaron a formar parte del. Para os efectos desta subsección enténdese por resultados tanto os recollidos na conta de resultados como, se for o caso, os ingresos e gastos imputados directamente no patrimonio neto, de acordo coa normativa contable aplicable.

2. A totalidade do resultado producido polas operacións internas deberase eliminar e diferir até que se realice fronte a terceiros alleos ao grupo. Os resultados que se deben diferir son tanto os do exercicio como os de exercicios anteriores producidos desde a data de adquisición.

Non obstante, as perdas habidas en operacións internas poden indicar a existencia dunha deterioración no valor que exixiría, se for o caso, o recoñecemento nas contas anuais consolidadas. De igual modo, o beneficio producido en transaccións internas pode indicar a existencia dunha recuperación na deterioración de valor do activo obxecto de transacción que previamente fose rexistrado. Se for o caso, ambos os conceptos se deberán presentar nas contas anuais consolidadas conforme a súa natureza.

3. Aplicarase o disposto nos números anteriores nos casos en que un terceiro actúe en nome propio e por conta dunha entidade do grupo.

4. Os resultados entenderanse realizados fronte a terceiros de acordo co establecido nos artigos 32 a 36 ou cando unha das entidades participantes na operación interna deixe de formar parte do grupo, sempre e cando o activo que incorpora o resultado non permaneza dentro del. A imputación de resultados na conta do resultado económico patrimonial consolidada ou, se for o caso, no estado de cambios no patrimonio neto consolidado figurará, cando corresponda, como un menor ou maior importe das partidas que procedan.

5. Se algún elemento patrimonial é obxecto, para efectos da formulación das contas anuais consolidadas, dun axuste de valor, a amortización, as perdas por deterioración e os resultados de alleamento ou baixa en balance calcularanse, nas contas anuais consolidadas, sobre a base do seu valor axustado.

6. Conforme o establecido no artigo 30 deberanse eliminar nas contas anuais consolidadas as perdas por deterioración correspondentes a elementos do activo que foron obxecto de eliminación de resultados por operacións internas. Tamén se eliminarán as provisións derivadas de garantías ou similares outorgadas en favor doutras entidades do grupo. Ambas as eliminacións darán lugar ao correspondente axuste en resultados.

7. A eliminación de resultados por operacións internas realizada no exercicio afectará a cifra de resultados consolidados ou o importe total de ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto, mentres que a eliminación de resultados por operacións internas de exercicios anteriores modificará o importe do patrimonio neto, e afectará as reservas, os axustes por cambios de valor ou as transferencias e subvencións recibidas de terceiros distintos da entidade ou entidades propietarias, que están pendentes de imputar á conta do resultado económico patrimonial consolidada.

8. O axuste en resultados, en ingresos e gastos imputados directamente ao patrimonio neto, e noutras partidas de patrimonio neto afectará a entidade que allee o ben ou preste o servizo e, por tanto, o importe asignable aos socios externos da dita entidade.

9. A clasificación dos elementos patrimoniais, ingresos, gastos, fluxos de efectivo e ingresos e gastos orzamentarios realizarase desde o punto de vista do grupo, sen que se vexan modificados polas operacións internas. No caso de que a operación interna coincida cun cambio de afectación desde o punto de vista do grupo, ese cambio de afectación reflectirase nas contas anuais consolidadas conforme as regras establecidas para o efecto na normativa reguladora, en particular como se sinala nos artigos seguintes.

Artigo 32. *Eliminación de resultados por operacións internas de existencias.*

1. Consideraranse operacións internas de existencias todas aquelas en que unha entidade do grupo compra existencias ou activos en estado de venda a outra tamén do grupo, con independencia de que para a entidade que vende constitúan existencias, activos en estado de venda, inmovilizado ou investimentos inmobiliarios.

2. Os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir, até o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

a) O importe que se debe diferir será igual á diferenza entre o valor contable e o prezo de venda.

b) O resultado entenderase realizado cando se alleen a terceiros as mercadorías adquiridas ou os produtos dos cales formen parte as existencias adquiridas.

Tratándose de perdas, o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración respecto do valor contable das existencias ou activos en estado de venda e até o límite da dita deterioración. Para estes efectos, deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

c) Cando as existencias adquiridas se integren, como custo, en inmovilizados ou investimentos inmobiliarios deberanse aplicar as normas do artigo 33.

3. Cando como consecuencia dunha operación interna quede afectado un elemento do inmovilizado ou dos investimentos inmobiliarios como existencias ou activos en estado de venda, este cambio de afectación deberá figurar na conta do resultado económico patrimonial consolidada nunha partida específica «Activos transformados en existencias ou activos en estado de venda», polo importe do custo neto dos resultados internos.

Artigo 33. *Eliminación de resultados por operacións internas de inmovilizado ou de investimentos inmobiliarios.*

1. Consideraranse operacións internas de inmovilizado ou de investimentos inmobiliarios todas aquelas en que unha entidade do grupo compra tales elementos a outra tamén do grupo, con independencia de que para a entidade que vende constitúan inmovilizado, investimentos inmobiliarios, existencias ou activos en estado de venda.

2. Os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir, até o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

a) O importe que se debe diferir será igual á diferenza entre o valor contable e o prezo de venda.

b) O resultado entenderase realizado cando:

b.1) Se allee a terceiros o activo adquirido.

b.2) Se allee a terceiros outro activo, ao cal se incorporase como custo a amortización do activo adquirido.

b.3) No caso de que a amortización non se incorpore como custo dun activo, o resultado entenderase realizado en proporción á amortización, deterioración ou baixa en balance de cada exercicio.

b.4) Tratándose de perdas, o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración de valor respecto do valor contable do inmovilizado ou do investimento inmobiliario e até o límite da dita deterioración. Para estes efectos deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

c) Cando a amortización do activo se incorpore ás existencias ou aos activos en estado de venda como custo, deberanse aplicar as normas do artigo 32.

3. Cando como consecuencia dunha operación interna queden afectadas as existencias ou os activos en estado de venda como un elemento do inmovilizado ou investimento inmobiliario, este cambio de afectación deberá figurar na conta do resultado económico patrimonial consolidada na partida específica, «Traballos realizados polo grupo para o seu inmovilizado», polo importe do custo neto dos resultados internos.

Artigo 34. Eliminación de resultados por operacións internas de servizos.

1. Consideraranse operacións internas de servizos todas aquelas en que unha entidade do grupo adquira servizos a outra tamén do grupo, incluídos os financeiros.

2. Cando os servizos adquiridos se incorporen como custo dun activo, os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir até o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

a) O importe que se debe diferir será igual á diferenza entre o prezo de adquisición ou custo de produción do servizo e o seu prezo de venda.

b) O resultado entenderase realizado de acordo co disposto nos artigos 32 e 33.

Tratándose de perdas, o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración de valor respecto do prezo de adquisición ou custo de produción dos activos, eventualmente neto de amortizacións, e até o límite da dita deterioración. Para estes efectos deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

c) Cando estes servizos se incorporen como custo dun elemento de inmovilizado ou investimento inmobiliario, rexistraranse na conta do resultado económico patrimonial consolidada nunha partida específica, «Traballos realizados polo grupo para o seu inmovilizado», polo importe do custo neto dos resultados internos.

Artigo 35. Eliminación de resultados por operacións internas de activos financeiros.

1. Consideraranse operacións internas de activos financeiros todas aquelas en que unha entidade do grupo adquira activos financeiros a outra tamén do grupo.

2. Os resultados producidos nestas operacións deberanse diferir, se for o caso, até o exercicio en que se realicen, de acordo coas seguintes regras:

a) O importe que se debe diferir será igual á diferenza entre o valor contable e o prezo de venda.

b) O resultado entenderase realizado cando os mencionados activos financeiros se alleen a terceiros.

Tratándose de perdas, o resultado tamén se entenderá realizado cando exista unha deterioración de valor respecto do valor contable dos activos e até o límite da dita deterioración. Para estes efectos deberase rexistrar a correspondente perda por deterioración.

Artigo 36. Reclasificación e eliminación de resultados por aplicación de axustes por cambios de valor e o recoñecemento de subvencións no patrimonio neto.

1. Non obstante o establecido nos artigos anteriores, cando nas contas consolidadas se aplique o valor razoable ao elemento patrimonial obxecto da operación interna, o resultado interno reclasificarase, se for o caso, no importe da variación de valor razoable, na correspondente partida de patrimonio neto.

2. Eliminaranse os resultados contabilizados polas entidades adquiridas derivados de transferencias á conta do resultado económico patrimonial desde contas de patrimonio neto como consecuencia de operacións internas, polos importes das epígrafes do balance III, «Axustes por cambios de valor», e IV, «Outros incrementos patrimoniais pendentes de imputación a resultados», existentes na data de adquisición. Tales resultados

consideraranse integrados nas epígrafes de patrimonio neto das cales procedan, para os efectos de determinar o exceso ou defecto de patrimonio neto previsto no punto un do artigo 24.

Artigo 37. *Adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos polo grupo.*

1. Para os exclusivos efectos da formulación das contas consolidadas, na adquisición a terceiros de pasivos financeiros emitidos por entidades do grupo rexistrárase, se for o caso, un resultado.

2. O resultado determinarase pola diferenza entre o valor contable do pasivo na data de adquisición e o seu prezo de adquisición.

3. O resultado determinado conforme o previsto nos números anteriores figurará na conta do resultado económico patrimonial consolidada baixo a denominación «Beneficios por operacións con pasivos financeiros do grupo» ou «Perdas por operacións con pasivos financeiros do grupo», segundo corresponda.

4. Elimínanse os axustes, por aplicación do valor razoable ou por calquera outro concepto, rexistrados con posterioridade á adquisición a terceiros destes activos.

Artigo 38. *Eliminación de dividendos internos.*

1. Consideraranse dividendos internos os rexistrados como ingresos do exercicio dunha entidade do grupo que fosen distribuídos por outra pertencente a el.

2. Estes dividendos serán eliminados e consideraranse reservas da entidade perceptora.

3. Cando se trate de dividendos á conta, elimínanse contra a partida de patrimonio representativa deles na entidade que os distribuíu.

CAPÍTULO III

Método de integración proporcional e procedemento de posta en equivalencia

Sección 1.ª Método de integración proporcional

Artigo 39. *Definición do método.*

1. A aplicación do método de integración proporcional consiste na incorporación ás contas anuais consolidadas da porción de activos, pasivos, gastos, ingresos, fluxos de efectivo e demais partidas das contas anuais da entidade multigrupo correspondente á porcentaxe que do seu patrimonio neto posúan as entidades do grupo, sen prexuízo das homoxeneizacións previas e dos axustes e eliminacións que resulten pertinentes, descritos no capítulo II anterior.

2. As contas da entidade multigrupo que se incorporen por aplicación do número anterior serán as contas anuais consolidadas da dita entidade. No caso de que as citadas contas non se formen ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos na norma de consolidación, tomaranse as contas anuais individuais.

Artigo 40. *Criterios aplicables.*

Para efectuar a integración proporcional teranse en conta, coas necesarias adaptacións, as regras establecidas nos artigos 13 a 38 relativas ao método de integración global, tendo en conta o seguinte:

a) A agregación ás contas consolidadas das distintas partidas das contas anuais da entidade multigrupo realizarase na proporción que represente a participación das entidades do grupo no patrimonio neto daquela.

b) Os créditos e débedas, os ingresos e gastos, fluxos de efectivo, ingresos orzamentarios e gastos orzamentarios e os resultados por operacións coas entidades

multigrupo eliminaranse na proporción indicada na letra anterior. As diferenzas que non puidesen ser eliminadas figurarán en partidas independentes das contas anuais consolidadas.

c) Non deberá figurar nas contas consolidadas ningunha partida correspondente a socios externos da entidade multigrupo.

d) No caso de que as achegas non monetarias realizadas por entidades do grupo na entidade multigrupo xerases resultados económicos, nas contas consolidadas só se recoñecerá a porción correspondente ao patrimonio posuído polos demais partícipes na entidade multigrupo. Estes resultados deben ser eliminados axustando o valor do activo correspondente. Recoñecerase o importe de calquera resultado negativo cando a operación puxese de manifesto unha deterioración de valor dos activos transferidos.

Sección 2.^a *Procedemento de posta en equivalencia ou método da participación*

Artigo 41. *Descrición do procedemento.*

1. Segundo o procedemento de posta en equivalencia, ou método da participación, o investimento nunha entidade rexistrárase inicialmente polo importe que a porcentaxe de investimento das entidades do grupo represente sobre o patrimonio neto da entidade, e incrementarase ou diminuirá posteriormente para recoñecer a porcentaxe que corresponda ao investidor no resultado do exercicio e noutros incrementos ou diminucións directamente imputables ao patrimonio neto obtidos pola entidade participada despois da data de adquisición.

2. Cando a unha entidade se lle aplique o procedemento de posta en equivalencia, as contas que se considerarán da dita entidade, para efectos da aplicación do disposto nos artigos seguintes, serán, se for o caso, as súas contas anuais consolidadas. No caso de que as citadas contas non se formulasen, ao abeiro de calquera dos motivos de dispensa previstos na norma de consolidación, tomaranse as contas anuais individuais.

Artigo 42. *Homoxeneización da información.*

1. Se a entidade participada utiliza criterios de valoración diferentes aos do grupo, deberanse efectuar os axustes necesarios previamente á posta en equivalencia, nos termos previstos no artigo 15, cando tales diferenzas resulten significativas e sempre que se poida dispor da información necesaria.

2. As contas anuais da entidade participada deberanse referir á mesma data que as contas anuais consolidadas. Para estes efectos aplicarase o número 2 do artigo 14. Tamén será de aplicación o número 3 do dito artigo, sempre que se poida obter a información necesaria.

Artigo 43. *Primeira aplicación do procedemento de posta en equivalencia.*

1. Cando se aplique por primeira vez o procedemento de posta en equivalencia, a participación na entidade valorarase no balance consolidado polo importe que a porcentaxe de investimento das entidades do grupo represente sobre o patrimonio neto da entidade.

Este importe figurará no activo non corrente do balance consolidado na partida 1, «Participacións postas en equivalencia», da epígrafe IV, «Investimentos financeiros a longo prazo en entidades do grupo, multigrupo e asociadas».

2. Se a diferenza entre o importe ao cal a participación estaba contabilizada nas contas individuais e o valor a que se fixo referencia no número anterior é positiva, o fondo de comercio posto de manifesto incluírase no valor contable do investimento recollido na partida «Participacións postas en equivalencia» e informarase del na memoria.

No suposto excepcional de que a dita diferenza sexa negativa recoñecerase na conta do resultado económico patrimonial consolidada como un resultado positivo na partida 25, «Diferenza negativa de consolidación de entidades postas en equivalencia».

3. Os resultados xerados pola entidade posta en equivalencia recoñeceranse desde a data en que se adquiere a influencia significativa, o control conxunto no caso de entidades multigrupo ou o control no caso de entidades de crédito ou de seguros.

Artigo 44. *Consolidacións posteriores.*

1. O valor contable no balance consolidado da participación na entidade modificarase, aumentándoo ou diminuíndoo, na proporción que corresponda ás entidades do grupo, polas variacións experimentadas no patrimonio neto da entidade participada desde a valoración inicial, unha vez eliminada a proporción procedente dos resultados non realizados xerados en transaccións entre a dita entidade e as entidades do grupo, sempre que sexan significativas e na medida en que se poida obter a información necesaria para isto.

2. O maior valor, se for o caso, atribuído á participación como consecuencia do previsto no artigo 20 deberase reducir en exercicios posteriores, con cargo aos resultados consolidados ou a outra partida de patrimonio neto que corresponda e a medida que se deprecien, causen baixa ou se alleen a terceiros os correspondentes elementos patrimoniais. Do mesmo modo, procederá o cargo a resultados consolidados cando se produzan perdas por deterioración do valor previamente recoñecido de elementos patrimoniais da entidade participada, co límite da plusvalía asignada a estes na data de primeira posta en equivalencia.

3. En cada exercicio posterior á primeira aplicación do procedemento:

a) As variacións no valor da participación correspondentes a resultados do exercicio da participada formarán parte dos resultados consolidados, e figurarán de forma explícita na conta do resultado económico patrimonial consolidada, na partida 23, «Participación en beneficios/perdas de entidades postas en equivalencia».

b) Porén, no caso de que a entidade participada incorra en perdas, a redución da conta representativa do investimento terá como límite o propio valor contable do investimento calculado por posta en equivalencia.

Unha vez que se reducese a cero o valor da participación, as perdas adicionais e o correspondente pasivo recoñeceranse na medida en que se incorrese en obrigacións legais, contractuais, implícitas ou tácitas, ou ben se o grupo de entidades efectuou pagamentos en nome da entidade participada.

Se a entidade participada obtén ganancias con posterioridade, estas serán recoñecidas en contas anuais consolidadas cando alcancen as perdas non recoñecidas.

Os ingresos e gastos da entidade participada que se imputasen directamente ao patrimonio neto trataranse de forma análoga a estes.

c) As variacións no valor da participación correspondentes a outras variacións do patrimonio neto, xa sexa por cambios no patrimonio neto da entidade participada que esta non recoñecese no seu resultado do exercicio, ou reservas xeradas procedentes de resultados de exercicios anteriores, mostraranse nas correspondentes partidas ou epígrafes do patrimonio neto, conforme a súa natureza.

d) Os beneficios distribuídos pola entidade participada reducirán o valor contable da participación no balance consolidado, considerándose reservas da entidade que posúa a participación. Cando se trate de dividendos á conta, reducirase o valor contable da participación con cargo aos resultados da entidade que os recibise.

Artigo 45. *Modificación da participación.*

1. Nunha nova adquisición de participacións na entidade posta en equivalencia, o investimento adicional e o novo fondo de comercio ou diferenza negativa de consolidación determinaranse do mesmo modo que o primeiro investimento e nas porcentaxes sobre o patrimonio neto que corresponda a tal investimento. Se en relación cunha mesma participada xorde un fondo de comercio e unha diferenza negativa de consolidación, a

diferenza negativa reducirase até o límite do fondo de comercio implícito, circunstancia que motivará a minoración da participación posta en equivalencia.

2. Nunha redución de participacións na entidade en que se manteña a influencia significativa, a partida representativa do investimento valorarase aplicando as regras establecidas nos artigos anteriores, polos importes que correspondan á porcentaxe de participación que se retén. O resultado derivado da operación axustarase polas imputacións a resultados consolidados anteriores ao alleamento motivadas:

- a) Polos resultados obtidos pola entidade participada.
- b) Pola aplicación do valor razoable aos elementos patrimoniais da entidade participada na data de primeira posta en equivalencia.
- c) Polos axustes do valor razoable imputados directamente a patrimonio neto que se correspondan coa redución na porcentaxe de participación.

3. Cando unha nova adquisición de participacións na entidade non implique un aumento na porcentaxe de participación, non xurdirán novas diferenzas respecto das de primeira posta en equivalencia, sen que se modifique o fondo de comercio de consolidación calculado de forma implícita nin as contas de patrimonio neto con denominación específica.

Cando unha redución de participacións na entidade non implique unha redución na porcentaxe de participación nela, reducirase o valor da partida representativa do investimento e das reservas en entidades postas en equivalencia no importe obtido como consecuencia da redución, eliminándose o resultado que, se for o caso, fose rexistrado pola entidade investidora.

4. Se o aumento ou redución da porcentaxe de participación sen que se produza un investimento adicional ou un desinvestimento implica a modificación do valor das participacións na entidade participada, recoñecerase o correspondente resultado na partida 23, «Participación en beneficios/perdas de entidades postas en equivalencia», da conta de resultado económico patrimonial consolidada.

Artigo 46. *Perdas por deterioración do valor.*

1. Unha vez que se aplicase o procedemento de posta en equivalencia e se recoñecesen as perdas da entidade participada de acordo co artigo 44, o investidor aplicará nas contas consolidadas o establecido na normativa aplicable, para determinar se é necesario recoñecer perdas por deterioración adicionais respecto ao investimento neto que teña na entidade participada.

2. A análise da deterioración do fondo de comercio non se levará a cabo de forma separada, senón en función do previsto no número anterior. As perdas por deterioración non se asignarán a ningún activo concreto, incluído o fondo de comercio de consolidación, que forme parte do valor en libros do investimento na participada. Por conseguinte, as reversiones destas perdas por deterioración recoñeceranse de acordo co disposto na citada normativa aplicable.

CAPÍTULO IV

Contas anuais consolidadas

Artigo 47. *Documentos que integran as contas anuais consolidadas.*

1. As contas anuais consolidadas comprenden o balance consolidado, a conta do resultado económico patrimonial consolidada, o estado de cambios no patrimonio neto consolidado, o estado de fluxos de efectivo consolidado, o estado de liquidación do orzamento consolidado e a memoria consolidada.

2. Estes documentos forman unha unidade e deben ser redactados con claridade e mostrar a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, do resultado económico patrimonial, e da execución do orzamento do grupo.

3. A aplicación sistemática e regular dos requisitos da información e principios e criterios contables incluídos no marco conceptual do Plan xeral de contabilidade pública deberá conducir a que as contas anuais consolidadas mostren a citada imaxe fiel.

4. Cando se considere que o cumprimento dos ditos requisitos da información e principios e criterios contables non sexa suficiente para mostrar a mencionada imaxe fiel, subministrarse na memoria a información complementaria precisa para alcanzar este obxectivo.

5. Naqueles casos excepcionais en que o dito cumprimento sexa incompatible coa imaxe fiel que deben proporcionar as contas anuais consolidadas, considerarase improcedente a dita aplicación. En tales casos, na memoria consolidada motivarase suficientemente esta circunstancia e explicarase a súa influencia sobre o patrimonio, a situación financeira e os resultados do grupo.

Artigo 48. *Formulación das contas anuais consolidadas.*

1. As contas anuais consolidadas deberán ser formuladas pola entidade dominante e referiranse ao exercicio orzamentario.

2. O balance, a conta do resultado económico patrimonial, o estado de cambios no patrimonio neto, o estado de fluxos de efectivo, o estado de liquidación do orzamento e a memoria consolidados deberán estar identificados; e indicarse de forma clara e en cada un dos documentos a súa denominación, o grupo a que corresponden e o exercicio a que se refiren.

3. As contas anuais consolidadas elaboraranse expresando os seus valores en euros; non obstante o anterior, poderanse expresar os valores en miles ou millóns de euros cando a magnitude das cifras así o aconselle, circunstancia que se indicará nas contas anuais consolidadas.

Artigo 49. *Estrutura das contas anuais consolidadas.*

A estrutura das contas anuais consolidadas adaptarase ao establecido no anexo desta norma.

Artigo 50. *Normas comúns ao balance, á conta de resultado económico patrimonial, ao estado de cambios no patrimonio neto e ao estado de fluxos de efectivo consolidados.*

Sen prexuízo do disposto nas normas particulares de cada un dos estados que compoñen as contas anuais consolidadas, o balance, a conta de resultado económico patrimonial, o estado de cambios no patrimonio neto e o estado de fluxos de efectivo consolidados formularanse tendo en conta as seguintes regras:

1. En cada partida deberán figurar, ademais das cifras do exercicio que se pecha, as correspondentes ao exercicio inmediatamente anterior, salvo na primeira parte do estado de cambios no patrimonio neto. Non obstante, para o primeiro exercicio que se formulen contas consolidadas poderanse omitir as cifras do exercicio anterior.

Para estes efectos, cando as cifras do exercicio corrente non sexan comparables coas do exercicio anterior, ben por terse producido unha modificación na estrutura das contas, ben por realizarse un cambio de criterio contable ou emenda de erro ou ben porque se produciu unha reorganización administrativa, deberase proceder a adaptar os importes do exercicio precedente para efectos da súa presentación no exercicio a que se refiren as contas anuais consolidadas, e informar disto na memoria.

Cando a composición das entidades incluídas na consolidación variase considerablemente no curso dun exercicio, deberase incluír na memoria a información necesaria para que a comparación de sucesivos estados financeiros mostre os principais cambios que tiveron lugar entre exercicios.

2. Non figurarán as partidas ás cales non corresponda importe ningún no exercicio nin no precedente.

3. Non se poderá modificar a estrutura dun exercicio a outro, salvo casos excepcionais que se indicarán na memoria.

4. Poderanse engadir novas partidas ás previstas no modelo sempre que o seu contido non estea previsto nas existentes.

5. Poderase facer unha subdivisión máis detallada das partidas que aparecen no modelo.

6. Poderanse agrupar as partidas precedidas de números árabes no balance, no estado de cambios no patrimonio neto e no estado de fluxos de efectivo, ou de letras na conta do resultado económico patrimonial, se só representan un importe irrelevante para mostrar a imaxe fiel ou se se favorece a claridade.

7. Cando proceda, cada partida conterá unha referencia cruzada á información correspondente dentro da memoria.

Artigo 51. *Balance consolidado.*

1. O balance consolidado comprende, coa debida separación, o activo e o pasivo da entidade dominante e das entidades ás cales se lles aplique o método de integración global, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan, así como o patrimonio neto, que incluirá en partida específica separada a parte que corresponda a socios externos ao grupo.

2. Ademais, integraranse no balance consolidado os activos e pasivos das entidades ás cales se lles aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu capital social ou patrimonio e sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

3. A epígrafe III do activo non corrente, «Investimentos inmobiliarios», inclúe investimentos inmobiliarios en curso e anticipos.

4. A epígrafe VI do activo non corrente, «Activos por imposto diferido», e a epígrafe IV do pasivo non corrente, «Pasivos por imposto diferido», determinaranse de acordo coas normas do Plan xeral de contabilidade.

5. No balance consolidado tamén figurarán partidas específicas derivadas da aplicación dos distintos métodos e procedementos de consolidación.

6. Os créditos e débedas con entidades incluídas na consolidación polo procedemento de posta en equivalencia ou polo de integración proporcional na parte non eliminada figurarán separadamente nas correspondentes rúbricas de activo ou pasivo.

7. Os créditos e débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas non incluídas no perímetro de consolidación figurarán separadamente nas correspondentes rúbricas de activo ou pasivo.

8. O balance consolidado deberase formular tendo en conta o establecido nas normas de elaboración do balance do Plan xeral de contabilidade pública, sen prexuízo do establecido nos números anteriores.

Artigo 52. *Conta do resultado económico patrimonial consolidada.*

1. Esta conta recolle o resultado económico patrimonial consolidado obtido no exercicio e está formada polos ingresos e os gastos da entidade dominante e das entidades ás cales se lles aplique o método de integración global, excepto cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas normas de recoñecemento e valoración do Plan xeral de contabilidade pública, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan, e o resultado económico patrimonial consolidado, con distinción da parte atribuída á entidade dominante e aos socios externos ao grupo.

Ademais, integraranse na conta do resultado económico patrimonial consolidada os ingresos e gastos das entidades ás cales se lles aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu patrimonio, excepto cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas normas de recoñecemento e valoración do Plan xeral de contabilidade pública, e sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

2. O imposto sobre sociedades figurará, se for o caso, na partida 11, «Outros gastos de xestión ordinaria».

3. A partida 15, «Resultado pola perda de control de participacións consolidadas», determinarase de acordo coas normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

4. A partida 16, «Diferenza negativa de consolidación en entidades consolidadas», determinarase de acordo coas normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro, e incluírá a diferenza negativa en combinacións de negocios.

5. As partidas 23, «Participación en beneficios (perdas) de entidades postas en equivalencia», 24, «Deterioración e resultado por perda de influencia significativa de participacións postas en equivalencia ou do control conxunto dunha entidade multigrupo», e 25, «Diferenza negativa de consolidación de entidades postas en equivalencia», determinarase de acordo coas normas para a formulación de contas anuais consolidadas aprobadas polo Real decreto 1159/2010, do 17 de setembro.

6. A epígrafe IV, «Resultado do exercicio procedente de operacións interrompidas neto de impostos», refírese exclusivamente a entidades que aplican o Plan xeral de contabilidade e determinarase conforme as normas previstas nel.

7. Na conta do resultado económico patrimonial consolidada tamén figurarán partidas específicas derivadas da aplicación dos distintos métodos e procedementos de consolidación.

8. Os ingresos e gastos derivados de transaccións con entidades incluídas na consolidación polo procedemento de posta en equivalencia ou polo de integración proporcional na parte non eliminada figurarán separadamente nas correspondentes rúbricas de ingresos ou gastos.

9. Os ingresos e gastos derivados de transaccións con entidades do grupo, multigrupo e asociadas non incluídas no perímetro de consolidación figurarán separadamente nas correspondentes rúbricas de ingresos e gastos.

10. A conta do resultado económico patrimonial consolidada deberase formular tendo en conta o establecido nas normas de elaboración da conta do resultado económico patrimonial do Plan xeral de contabilidade pública, sen prexuízo do establecido nos números anteriores.

Artigo 53. *Estado de cambios no patrimonio neto consolidado.*

O estado de cambios no patrimonio neto consolidado ten dúas partes:

- Estado total de cambios no patrimonio neto consolidado
- Estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidado.

1. Na primeira parte, «Estado total de cambios no patrimonio neto consolidado», informarase de todos os cambios habidos no patrimonio neto distinguindo:

- a) Os axustes no patrimonio neto debidos a cambios en criterios contables e correccións de erros.
- b) Os ingresos e gastos consolidados recoñecidos no exercicio.
- c) As operacións coa entidade ou entidades propietarias en que estas actúen como tales.
- d) Outras variacións que se produzan no patrimonio neto.

2. Na segunda parte, «Estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidados», recolleranse os cambios no patrimonio neto derivados:

- I) Do resultado económico patrimonial consolidado do exercicio.
- II) Dos ingresos e gastos da entidade dominante e das entidades ás cales se lles aplique o método de integración global, cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas normas de recoñecemento e valoración do

Plan xeral de contabilidade pública, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

Os ingresos e gastos das entidades ás cales se lles aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu patrimonio, cando proceda a súa imputación directa ao patrimonio neto de acordo co previsto nas normas de recoñecemento e valoración do Plan xeral de contabilidade pública, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

As partidas 5, «Por ganancias e perdas actuariais e outros axustes», 6, «Diferenzas de conversión», e 7, «Efecto impositivo», refírense só a entidades que aplican o Plan xeral de contabilidade e determinaranse conforme as normas previstas nel.

III) Das transferencias á conta do resultado económico patrimonial, ou ao valor inicial da partida cuberta, de ingresos e gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto.

As partidas 5, «Diferenzas de conversión», e 6, «Efecto impositivo», refírense só a entidades que aplican o Plan xeral de contabilidade e determinaranse conforme as normas previstas nel.

O estado de cambios no patrimonio neto consolidado deberase formular tendo en conta o establecido nas normas de elaboración do estado de cambios no patrimonio neto do Plan xeral de contabilidade pública, sen prexuízo do establecido nos números anteriores.

Artigo 54. *Estado de fluxos de efectivo consolidado.*

1. O estado de fluxos de efectivo consolidado informa sobre a orixe e o destino dos movementos habidos nas partidas monetarias representativas de efectivo e outros activos líquidos equivalentes, clasificando os movementos por actividades e indicando a variación neta da dita magnitude no exercicio.

O estado de fluxos de efectivo consolidado elaborárase conforme o modelo incluído no anexo desta norma.

Non obstante, se a entidade dominante non dispón da información necesaria para elaboralo poderá presentar a información relativa aos fluxos das actividades de xestión diferenciando os que correspondan a entidades sometidas a principios contables públicos e os que correspondan ao resto de entidades. Neste caso, a información sobre cobramentos e pagamentos das entidades sometidas a principios contables públicos ofrecerase co nivel de desagregación previsto no modelo incluído no anexo desta norma.

2. O estado de fluxos de efectivo consolidado comprenderá, coa debida separación, os cobramentos e os pagamentos da entidade dominante e das entidades integradas globalmente, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

3. Ademais, integraranse no estado de fluxos de efectivo consolidado os cobramentos e pagamentos das entidades ás cales se aplique o método de integración proporcional, na porcentaxe que represente a participación do grupo no seu patrimonio, sen prexuízo dos axustes e eliminacións que procedan.

4. A clasificación dos fluxos de efectivo por actividades farase considerando o grupo como unha unidade, polo que se eliminarán os fluxos de efectivo por operacións entre entidades do conxunto consolidable, na parte que corresponda.

5. O estado de fluxos de efectivo consolidado formularase tendo en conta o establecido nas normas de elaboración do estado de fluxos de efectivo do Plan xeral de contabilidade pública, sen prexuízo do establecido nos números anteriores.

Artigo 55. *Estado de liquidación do orzamento consolidado.*

O estado de liquidación do orzamento consolidado comprende, coa debida separación, a liquidación consolidada do orzamento de gastos e do orzamento de ingresos, así como o resultado orzamentario consolidado das entidades do grupo que teñan orzamento limitativo.

Artigo 56. *Memoria consolidada.*

A memoria consolidada completa, amplía e comenta a información contida nos outros documentos que integran as contas anuais consolidadas. Formularase tendo en conta que:

1. O modelo de memoria consolidada recolle a información mínima que hai que cubrir. Non obstante, naqueles casos en que a información que se solicita non sexa significativa non se cubrirán as notas correspondentes a ela. Se como consecuencia do anterior certas notas carecesen de contido e, por tanto, non se cubrisen, manterase, para aquelas notas que si teñan contido, a numeración prevista no modelo de memoria consolidada e incorporárase na dita memoria consolidada unha relación daquelas notas que non teñan contido.

2. Deberase indicar calquera outra información non incluída no modelo da memoria consolidada que sexa necesaria para permitir o coñecemento da situación e actividade do grupo no exercicio, facilitando a comprensión das contas anuais consolidadas obxecto de presentación, co fin de que estas reflictan a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, do resultado económico patrimonial e da liquidación do orzamento do grupo.

ANEXO

Modelos de contas anuais consolidadas

Balance consolidado

ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1	PATRIMONIO NETO E PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
A) Activo non corrente				A) Patrimonio neto			
I. Inmovilizado intanxible				I. Patrimonio achegado			
1. Fondo de comercio de consolidación				II. Patrimonio xerado			
2. Outro inmovilizado intanxible				1. Reservas			
II. Inmovilizado material				2. Resultados de exercicios anteriores			
1. Terreos e construcións				3. Resultados de exercicio atribuídos á entidade dominante			
2. Infraestruturas e bens do patrimonio histórico				III. Axustes por cambios de valor			
3. Outro inmovilizado material				IV. Outros incrementos patrimoniais pendentes de imputación a resultados			
4. Inmovilizado en curso e anticipos				V. Socios externos			
III. Investimentos inmobiliarios				B) Pasivo non corrente			
IV. Investimentos financeiros a longo prazo en entidades do grupo, multigrupo e asociadas				I. Provisións a longo prazo			
1. Participacións postas en equivalencia				II. Débedas a longo prazo			
2. Créditos a entidades integradas proporcionalmente ou por posta en equivalencia				1. Obrigacións e outros valores negociables			
3. Outros investimentos							

ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1	PATRIMONIO NETO E PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
V. Inversións financeiras a longo prazo				2. Débedas con entidades de crédito			
VI. Activos por imposto diferido				3. Outras débedas			

ACTIVO	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1	PATRIMONIO NETO E PASIVO	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
B) Activo corrente				III. Débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas a longo prazo			
I. Activos en estado de venda				1. Débedas con entidades integradas proporcionalmente ou por posta en equivalencia			
II. Existencias				2. Outras débedas			
III. Debedores e outras contas a cobrar				IV. Pasivos por imposto diferido			
IV. Inversións financeiras a curto prazo en entidades do grupo, multigrupo e asociadas							
1. Créditos a entidades integradas proporcionalmente ou por posta en equivalencia				C) Pasivo corrente			
2. Outros investimentos				I. Provisións a curto prazo			
V. Inversións financeiras a curto prazo				II. Débedas a curto prazo			
VI. Axustes por periodificación				1. Obrigacións e outros valores negociables			
VII. Efectivo e outros activos líquidos equivalentes				2. Débedas con entidades de crédito			
				3. Outras débedas			
				III. Débedas con entidades do grupo, multigrupo e asociadas a curto prazo			
				1. Débedas con entidades integradas proporcionalmente ou por posta en equivalencia			
				2. Outras débedas			
				IV. Acredores e outras contas a pagar			
				V. Axustes por periodificación			
TOTAL ACTIVO				TOTAL PATRIMONIO NETO E PASIVO			

Conta do resultado económico patrimonial consolidada

	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
1. Ingresos tributarios e cotizacións sociais			
a) Ingresos tributarios			
b) Cotizacións sociais			
2. Transferencias e subvencións recibidas			
a) Do exercicio			

	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
<ul style="list-style-type: none"> b) Imputación de subvencións para o inmovilizado non financeiro c) Imputación de subvencións para activos correntes e outras 			
3. Ventas netas e prestacións de servizos			
<ul style="list-style-type: none"> a) Ventas netas b) Prestación de servizos 			
4. Variación de existencias de produtos terminados e en curso de fabricación e deterioración de valor			
5. Traballos realizados polo grupo para o seu inmovilizado			
6. Outros ingresos de xestión ordinaria			
7. Excesos de provisións			
A) TOTAL INGRESOS DE XESTIÓN ORDINARIA (1+2+3+4+5+6+7)			
8. Gastos de persoal			
<ul style="list-style-type: none"> a) Soldos, salarios e asimilados b) Cargas sociais 			
9. Transferencias e subvencións concedidas			
10. Aprovisionamentos			
<ul style="list-style-type: none"> a) Consumo de mercadorías, materias primas e outros aprovisionamentos b) Deterioración de valor de mercadorías, materias primas e outros aprovisionamentos 			
11. Outros gastos de xestión ordinaria			
12. Amortización do inmovilizado			
B) TOTAL DE GASTOS DE XESTIÓN ORDINARIA (8+9+10+11+12)			
I. Resultado (aforro ou desaforro) da xestión ordinaria (A+B)			
13. Deterioración de valor e resultados por alleamento do inmovilizado non financeiro e activos en estado de venda			
<ul style="list-style-type: none"> a) Deterioración de valor b) Baixas e alleamentos c) Imputación de subvencións para o inmovilizado non financeiro 			
14. Outras partidas non ordinarias			
15. Resultado pola perda de control de participacións consolidadas			
16. Diferenza negativa de consolidación de entidades consolidadas			
II Resultado das operacións non financeiras (I +13+14+15+16)			
17. Ingresos financeiros			
<ul style="list-style-type: none"> a) De participacións en instrumentos de patrimonio b) De valores negociables e de créditos do activo inmovilizado 			
18. Gastos financeiros			
19. Gastos financeiros imputados ao activo			
20. Variación do valor razoable en activos e pasivos financeiros			
<ul style="list-style-type: none"> a) Activos e pasivos a valor razoable con imputación en resultados b) Imputación ao resultado do exercicio por activos financeiros dispoñibles para a venda 			
21. Diferenzas de cambio			
22. Deterioración de valor, baixas e alleamentos de activos e pasivos financeiros			
III. Resultado das operacións financeiras (17+18+19+20+21+22)			
23. Participación en beneficios (perdas) de entidades postas en equivalencia			
24. Deterioración e resultado por perda de influencia significativa de participacións postas en equivalencia ou do control conxunto sobre unha entidade multigrupo			
25. Diferenza negativa de consolidación de entidades postas en equivalencia			

	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
IV. Resultado do exercicio procedente de operacións interrompidas neto de impostos			
V. Resultado (aforro ou desaforro) consolidado do exercicio (II + III+23+24+25+IV)			
Resultado atribuído á entidade dominante			
Resultado atribuído a socios externos			

ESTADO DE CAMBIOS NO PATRIMONIO NETO CONSOLIDADO

1. Estado total de cambios no patrimonio neto consolidado

	NOTAS EN MEMORIA	I. Patrimonio achegado	II. Patrimonio xerado	III. Axustes por cambios de valor	IV. Outros incrementos patrimoniais	V. Socios externos	TOTAL
A. PATRIMONIO NETO AO FINAL DO EXERCICIO N-1							
B. AXUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES E CORRECCIÓN DE ERROS							
C. PATRIMONIO NETO INICIAL AXUSTADO DO EXERCICIO N (A+B)							
D. VARIACIÓN DO PATRIMONIO NETO EXERCICIO N							
1. Total ingresos e gastos consolidados recoñecidos no exercicio							
2. Operacións coa entidade ou entidades propietarias							
3. Outras variacións do patrimonio neto							
E. PATRIMONIO NETO AO FINAL DO EXERCICIO N (C+D)							

2. Estado de ingresos e gastos recoñecidos consolidado

	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
I. Resultado económico patrimonial consolidado do exercicio			
II. Ingresos e gastos recoñecidos directamente no patrimonio neto:			
1. Inmobiliado non financeiro			
2. Activos e pasivos financeiros			
3. Coberturas contables			
4. Outros incrementos patrimoniais			
5. Por ganancias e perdas actuariais e outros axustes			
6. Diferenzas de conversión			
7. Efecto impositivo			
Total (1+2+3+4+5+6+7)			
III. Transferencias á conta do resultado económico patrimonial ou ao valor inicial da partida cuberta:			
1. Inmobiliado non financeiro			
2. Activos e pasivos financeiros			
3. Coberturas contables			
4. Outros incrementos patrimoniais			
5. Diferenzas de conversión			
6. Efecto impositivo			

	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
Total (1+2+3+4+5+6)			
IV. TOTAL ingresos e gastos consolidados recoñecidos (I + II + III)			
Total de ingresos e gastos atribuídos á entidade dominante			
Total de ingresos e gastos atribuídos a socios externos			

Estado de fluxos de efectivo consolidado

	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
I. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE XESTIÓN			
A) Cobramentos:			
1. Ingresos tributarios e cotizacións sociais			
2. Transferencias e subvencións recibidas			
3. Vendas netas e prestacións de servizos			
4. Xestión de recursos recadados por conta doutros entes			
5. Xuros e dividendos cobrados			
6. Outros cobramentos			
B) Pagamentos:			
7. Gastos de persoal			
8. Transferencias e subvencións concedidas			
9. Aprovisionamentos			
10. Outros gastos de xestión			
11. Xestión de recursos recadados por conta doutros entes			
12. Xuros pagados			
13. Outros pagamentos			
Fluxos netos de efectivo por actividades de xestión (+A-B)			
II. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE INVESTIMENTO			
C) Cobramentos:			
1. Venda de investimentos reais			
2. Venda de activos financeiros			
3. Outros cobramentos das actividades de investimento			
D) Pagamentos:			
4. Compra de investimentos reais			
5. Compra de activos financeiros			
6. Outros pagamentos das actividades de investimento			
Fluxos netos de efectivo por actividades de investimento (+C-D)			

	NOTAS EN MEMORIA	EX. N	EX. N-1
III. FLUXOS DE EFECTIVO DAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMENTO			
E) Cobramentos á entidade ou entidades propietarias:			
1. Venda de participacións de socios externos			
2. Outros cobramentos á entidade ou entidades propietarias			
F) Pagamentos á entidade ou entidades propietarias:			
3. Adquisición de participacións de socios externos			
4. Outros pagamentos á entidade ou entidades propietarias			
G) Cobramentos por emisión de pasivos financeiros:			
5. Obrigacións e outros valores negociables			
6. Préstamos recibidos			
7. Outras débedas.			
H) Pagamentos por reembolso de pasivos financeiros:			
8. Obrigacións e outros valores negociables			
9. Préstamos recibidos			
10. Outras débedas.			
Fluxos netos de efectivo por actividades de financiamento (+E-F+G-H)			
IV. FLUXOS DE EFECTIVO PENDENTES DE CLASIFICACIÓN			
I) Cobramentos pendentes de aplicación			
J) Pagamentos pendentes de aplicación			
Fluxos netos de efectivo pendentes de clasificación (+I-J)			
V. EFECTO DAS VARIACIÓN DOS TIPOS DE CAMBIO			
VI. INCREMENTO/DIMINUCCIÓN NETA DO EFECTIVO E ACTIVOS LÍQUIDOS EQUIVALENTES AO EFECTIVO (I + II + III + IV + V)			
Efectivo e activos líquidos equivalentes ao efectivo ao inicio do exercicio			
Efectivo e activos líquidos equivalentes ao efectivo ao final do exercicio			

Estado de liquidación do orzamento consolidado das entidades con orzamento limitativo

I. Liquidación do orzamento de gastos. Clasificación por programas

PROGRAMA ORZAMENTARIO	DESCRICIÓN	CRÉDITOS ORZAMENTARIOS			OBRIGACIÓN RECOÑECIDAS NETAS	PAGAMENTOS	OBRIGACIÓN PENDENTES DE PAGAMENTO EN 31/DEC.	REMANENTES DE CRÉDITO
		INICIAIS	MODIFICACIÓN	DEFINITIVOS				
TOTAL								

II. Liquidación do orzamento de gastos. Clasificación económica

PROGRAMA ORZAMENTARIO	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS ORZAMENTARIOS			OBRIGACIÓNS RECOÑECIDAS NETAS	PAGAMENTOS	OBRIGACIÓNS PENDENTES DE PAGAMENTO EN 31/DEC.	REMANENTES DE CRÉDITO
		INICIAIS	MODIFICACIÓNS	DEFINITIVOS				
TOTAL								

III. Liquidación do orzamento de ingresos

CLASIFICACIÓN ECONÓMICA	DESCRIPCIÓN	PREVISIÓNS ORZAMENTARIAS			DEREITOS ECONÓMICOS NETOS	RECADACIÓN NETA	DEREITOS PENDENTES DE COBRAMIENTO EN 31/ DEC.	EXCESO/ DEFECTO DE PREVISIÓN
		INICIAIS	MODIFICACIÓNS	DEFINITIVAS				
TOTAL								

IV. Resultado orzamentario consolidado

CONCEPTOS	DEREITOS RECOÑECIDOS NETOS	OBRIGACIÓNS RECOÑECIDAS NETAS	RESULTADO ORZAMENTARIO
a. Operacións correntes			
b. Operacións de capital			
c. Operacións comerciais			
1. Total operacións non financeiras (a+b+c)			
d. Activos financeiros			
e. Pasivos financeiros			
2. Total operacións financeiras (d+e)			
I. RESULTADO ORZAMENTARIO CONSOLIDADO DO EXERCICIO (I = 1+2)			

Memoria consolidada*Contido da memoria consolidada*

1. Entidades do grupo.
2. Entidades multigrupo e asociadas.
3. Información dos subgrupos de entidades.
4. Bases de presentación das contas anuais consolidadas.
5. Normas de recoñecemento e valoración.
6. Axustes e eliminacións.
7. Combinacións de negocios e operacións de reestruturación empresarial.
8. Fondo de comercio de consolidación.
9. Diferenza negativa de consolidación.
10. Socios externos.
11. Modificacións na porcentaxe de participación en entidades do grupo.
12. Partidas correspondentes a entidades multigrupo.
13. Participacións en entidades postas en equivalencia.
14. Inmobilizado material.
15. Investimentos inmobiliarios.
16. Inmobilizado intanxible.
17. Activos financeiros.
18. Pasivos financeiros.
19. Patrimonio neto.
20. Provisións e continxencias.
21. Información orzamentaria.
22. Outra información que afecte as contas anuais consolidadas.
23. Indicadores financeiros e patrimoniais.
24. Feitos posteriores ao peche.

1. *Entidades do grupo*

1.1 Entidade dominante.

Identificación.

1.2 Entidades dependentes.

a) Entidades que hai que integrar na consolidación.

– Identificación das entidades dependentes que hai que integrar na consolidación.

As ditas entidades agrúpanse en función do procedemento polo que se integrasen, de acordo coa súa natureza xurídica e coa súa clasificación orgánica.

Se for o caso, informárase da opinión manifestada polo auditor no correspondente informe de auditoría de cada unha das contas integradas na consolidación.

- Exercicio económico e data de peche do exercicio das contas anuais, se estes se refiren a unha data ou a un exercicio que difire dos aplicados na consolidación.

- Suposto dos previstos no artigo 2 destas normas de consolidación polo que se incluíu cada entidade no grupo.

- Porcentaxe de participación directa ou indirecta das entidades do grupo nas entidades en que non se teña unha participación do 100%, precisando a entidade titular da participación.

- Identificación das entidades dependentes clasificadas como mantidas para a venda.

b) Entidades que hai que excluír da consolidación.

- Identificación das entidades dependentes que se exclúen do perímetro da consolidación, ordenadas en función das causas de exclusión previstas no artigo 8 destas normas de consolidación, e dentro de cada unha delas, segundo a súa forma xurídica e clasificación orgánica.

- Porcentaxe de participación directa ou indirecta das entidades do grupo nas entidades en que non se teña unha participación do 100%, precisando a entidade titular da participación.

- Patrimonio neto do último exercicio coñecido, sinalando os importes correspondentes a capital ou patrimonio, reservas e resultados.

1.3 Importancia relativa das entidades do grupo.

Considérase que a magnitude representativa da dita importancia relativa é:

- Nas entidades do sector público que realizan actividades administrativas:

- se o seu orzamento de gastos ten carácter limitativo: o importe total das obrigacións recoñecidas netas,

- se o seu orzamento de gastos ten carácter estimativo: o importe total dos acredores recoñecidos por operacións derivadas da actividade.

- Nas entidades do sector público que realizan actividades empresariais: o importe dos gastos de explotación do exercicio.

- Nas fundacións do sector público: o importe dos gastos do exercicio derivados tanto da actividade propia como da actividade mercantil.

2. *Entidades multigrupo e asociadas*

a) Entidades que hai que integrar na consolidación

- Identificación das entidades multigrupo e asociadas que hai que integrar na consolidación.

- Porcentaxe de participación directa ou indirecta das entidades do grupo nas entidades multigrupo e asociadas, precisando a entidade titular da participación.

- Suposto que determina a súa configuración como entidade multigrupo ou asociada.

Entidades multigrupo

Informárase acerca de:

- Método ou procedemento de consolidación aplicado e xustificación para o seu uso.

- Exercicio económico e data de peche do exercicio das contas anuais dunha entidade multigrupo, se estes se refiren a unha data ou a un exercicio que difire dos aplicados na consolidación.
- Se for o caso, informárase da opinión manifestada polo auditor no correspondente informe de auditoría de cada unha das contas das entidades multigrupo.
- Identificación das entidades multigrupo clasificadas como mantidas para a venda.

Entidades asociadas

Informárase acerca de:

- Razóns polas que se obviou a presunción de que non se ten influencia significativa se a entidade investidora posúe, directa ou indirectamente, menos do 20 por cento dos dereitos de voto reais e potenciais na participada, cando a entidade investidora chegase á conclusión de que exerce a dita influencia.
- Razóns polas cales se obviou a presunción de que se ten influencia significativa se a entidade investidora posúe, directa ou indirectamente, o 20 por cento ou máis dos dereitos de voto reais e potenciais na participada, cando a entidade investidora chegase á conclusión de que non exerce a dita influencia.
- Exercicio económico e data de peche do exercicio das contas anuais dunha asociada, se estes se refiren a unha data ou a un exercicio que difire dos aplicados na consolidación.
- Se for o caso, informárase da opinión manifestada polo auditor no correspondente informe de auditoría de cada unha das contas das entidades asociadas.
- Identificación das entidades asociadas clasificadas como mantidas para a venda.

b) Entidades que hai que excluír da consolidación

- Identificación das entidades multigrupo ou asociadas que se exclúen do perímetro da consolidación, ordenadas en función das causas de exclusión previstas no artigo 8 destas normas de consolidación, e dentro de cada unha delas, segundo a súa forma xurídica e clasificación orgánica.

3. Información dos subgrupos de entidades

Cando unha entidade do grupo sexa, pola súa vez, dominante doutras entidades, informárase da estrutura do dito subgrupo identificando as distintas entidades que forman parte del.

4. Bases de presentación das contas anuais consolidadas

1. Imaxe fiel:

- a) A entidade dominante deberá facer unha declaración explícita de que as contas anuais consolidadas reflicten a imaxe fiel do patrimonio, da situación financeira, do resultado económico patrimonial e da execución do orzamento do grupo.
- b) Requisitos da información, principios contables públicos e criterios contables non aplicados por interferiren no obxectivo da imaxe fiel e, se for o caso, incidencia nas contas anuais consolidadas.
- c) Principios, criterios contables aplicados e información complementaria necesaria para alcanzar o obxectivo de imaxe fiel e localización desta na memoria.

2. Comparación da información:

- a) Razóns excepcionais que xustifican a modificación da estrutura das contas anuais consolidadas.

b) Explicación das causas que impiden a comparación das contas anuais consolidadas do exercicio coas do precedente.

c) Explicación da adaptación dos importes do exercicio precedente para facilitar a comparación e, en caso contrario, a imposibilidade de realizar esta adaptación.

3. Razóns e incidencia nas contas anuais consolidadas dos cambios en criterios de contabilización e corrección de erros.

4. Información sobre cambios en estimacións contables cando sexan significativos.

5. Operacións entre entidades do perímetro da consolidación

Informarase sobre as operacións significativas que se realicen entre entidades do perímetro da consolidación, cando o exercicio contable dunha delas finalice nunha data que non difira en máis de tres meses da data de peche das contas consolidadas.

Informarase, así mesmo, sobre as operacións significativas entre entidades do perímetro de consolidación que ocasionasen axustes nas contas consolidadas do exercicio anterior.

5. Normas de recoñecemento e valoración

Indicarase os criterios contables aplicados en relación coas seguintes partidas:

1. Fondo de comercio e diferenza negativa de consolidación, indicando os criterios aplicados na eliminación investimento-patrimonio neto e no cálculo da deterioración do fondo de comercio de consolidación.

En particular, informarase dos criterios empregados para recoñecer e valorar os activos e pasivos das entidades dependentes incluídas na consolidación.

2. Transaccións entre entidades incluídas no perímetro de consolidación, indicando os criterios aplicados na eliminación das partidas intragrupo e dos resultados por operacións internas.

3. Inmovilizado material, indicando os criterios sobre amortización, correccións valorativas por deterioración e reversión destas, capitalización de gastos financeiros, custos de ampliación, modernización e melloras, custos de gran reparación ou inspección xeral, custos de desmantelamento do activo e restauración da súa localización, e os criterios sobre a determinación do custo dos traballos efectuados pola entidade para o seu inmovilizado material.

Indicarase o modelo de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, ben sexa o do custo ben o de revalorización.

4. Inversións inmobiliarias, sinalando o criterio para cualificar os terreos e as construcións como inversións inmobiliarias, especificando para estas os criterios sinalados no número anterior.

5. Inmovilizado intanxible, indicando os criterios utilizados de capitalización ou activación, amortización e correccións valorativas por deterioración.

Xustificación das circunstancias que levaron a cualificar como indefinida a vida útil dun inmovilizado intanxible.

Indicarase o criterio de valoración posterior utilizado para cada clase de inmovilizado, ben sexa o do custo ben o de revalorización.

6. Arrendamentos, indicando os criterios de contabilización de contratos de arrendamento financeiro e outras operacións de natureza similar.

7. Permutas, indicando o criterio seguido e a xustificación da súa aplicación, en particular, as circunstancias que levaron a considerar unha permuta como de activos non similares desde un punto de vista funcional ou vida útil.

8. Activos e pasivos financeiros, indicando:

– Criterios empregados para a cualificación e valoración das diferentes categorías de activos financeiros e pasivos financeiros, así como para o recoñecemento de cambios de valor razoable.

– Para os activos financeiros:

- Natureza dos clasificados inicialmente como a valor razoable con cambios na conta do resultado económico patrimonial, así como os criterios aplicados na dita clasificación e unha explicación de como a entidade cumpriu os requirimentos sinalados na norma de rexistro e valoración relativa a activos financeiros.

- Criterios aplicados para determinar a existencia de evidencia obxectiva de deterioración, así como de rexistro da corrección de valor e a súa reversión e a baixa definitiva de activos financeiros deteriorados. En particular, destacaranse os criterios utilizados para calcular as correccións valorativas dos debedores por operacións de xestión e outras contas a cobrar. Así mesmo, indicaranse os criterios contables aplicados aos activos financeiros cuxas condicións fosen renegociadas e que, doutro xeito, estarían vencidos ou deteriorados.

- Criterios empregados para o rexistro da baixa de activos financeiros e pasivos financeiros.

- Contratos de garantías financeiras, indicando o criterio seguido tanto na valoración inicial como posterior, así como, se for o caso, para a dotación de provisións por garantías clasificadas como dúbidasas.

- Inversións en entidades do grupo, multigrupo e asociadas: informarase sobre o criterio aplicado para rexistrar as correccións valorativas por deterioración.

- Criterios empregados na determinación dos ingresos ou gastos procedentes das distintas categorías de instrumentos financeiros: xuros, primas ou descontos, dividendos, etc.

9. Coberturas contables, indicando os criterios de valoración do instrumento de cobertura e da partida cuberta, distinguindo entre coberturas de activos ou pasivos recoñecidos, compromisos en firme e transaccións previstas, así como os criterios de valoración aplicados para o rexistro da interrupción da cobertura.

10. Existencias, indicando os criterios de valoración e, en particular, os seguidos sobre correccións valorativas.

11. Activos construídos ou adquiridos para outras entidades, indicando os criterios de recoñecemento dos ingresos e gastos derivados do contrato ou acordo de construción ou adquisición e, se for o caso, o método utilizado para determinar o grao de avance ou realización, e informarase no caso de que non se puidese aplicar o dito método.

12. Transaccións en moeda estranxeira, indicando os criterios de valoración de saldos en moeda distinta do euro, e o procedemento empregado para calcular o tipo de cambio en euros de elementos patrimoniais que, na actualidade ou na súa orixe, fosen expresados en moeda distinta do euro.

13. Imposto sobre beneficios das entidades do perímetro de consolidación suxeitas ao Plan xeral de contabilidade, indicando os criterios utilizados para o rexistro e a valoración de activos e pasivos por imposto diferido, de acordo coas normas previstas no dito plan.

14. Ingresos e gastos, indicando os criterios xerais aplicados.

15. Provisións e continxencias, indicando o criterio de valoración así como, se for o caso, o tratamento das compensacións a recibir dun terceiro. En particular, en relación coas provisións, deberá realizarse unha descrición dos métodos de estimación e cálculo de cada un dos riscos.

16. Transferencias e subvencións, indicando o criterio empregado para a súa clasificación e, se for o caso, a súa imputación a resultados.

17. Actividades conxuntas, indicando os criterios seguidos pola entidade para integrar nas súas contas anuais os saldos correspondentes á actividade conxunta en que participe.

18. Activos en estado de venda, indicando os criterios seguidos para cualificar e valorar os ditos activos.

19. Operacións interrompidas, criterios para identificar e clasificar unha actividade como interrompida, así como os ingresos e gastos que orixina.

6. *Axustes e eliminacións*

Informarase dos axustes e eliminacións recoñecidas entre as distintas entidades do grupo por grupos de entidades.

Informarase, ademais, neste punto, dos avais e garantías entre entidades do grupo sempre que sexan significativos.

7. *Combinacións de negocios e operacións de reestruturación empresarial*

Para cada unha das combinacións de negocios e operacións de reestruturación empresarial recoñecidas nas contas individuais das entidades consolidadas polo método de integración global ou proporcional suxeitas ao Plan xeral de contabilidade que teñan lugar durante o exercicio, proporcionarase a seguinte información:

- a) Nome e descrición da entidade ou entidades adquiridas.
- b) Data de adquisición.
- c) Forma xurídica empregada para levar a cabo a combinación.
- d) Razóns principais que motivaron a combinación de negocios ou a reestruturación empresarial, así como unha descrición cualitativa dos factores que dan lugar ao recoñecemento do fondo de comercio, tales como sinerxías esperadas das operacións de combinación da adquirida e a adquirente, activos intanxibles que non cumpren as condicións para o seu recoñecemento por separado ou outros factores.
- e) Criterios de valoración dos elementos patrimoniais obxecto da combinación de negocios cando non se aplicou o valor contable.

8. *Fondo de comercio de consolidación*

1. Análise do movemento desta partida, indicando

- Saldo inicial
- Adicións
- Reducións
- Amortización
- Saldo final

Deberanse describir sinteticamente as operacións que orixinaron as adicións e reducións que sexan significativas.

2. Desagregación do saldo final en función das participacións que xeraron o fondo de comercio de consolidación.

9. *Diferenza negativa de consolidación*

1. Análise da composición das seguintes partidas da conta do resultado económico patrimonial consolidada: 16 «Diferenza negativa de consolidación de entidades consolidadas» e 25 «Diferenza negativa de consolidación de entidades postas en equivalencia». Deberanse describir as razóns polas cales a transacción orixinou o saldo destas epígrafes cando sexan significativas.

2. Desagregación do saldo final en función das participacións que xeraron as diferenzas negativas de consolidación.

10. *Socios externos*

Mostrarase a seguinte información:

1. Desagregación desta epígrafe indicando para cada entidade dependente:

- a) O movemento acaecido no exercicio e as causas que o orixinaron.

b) A composición do saldo no momento do peche do exercicio, diferenciando entre a súa participación no patrimonio xerado, axustes por cambios de valor e outros incrementos patrimoniais pendentes de imputación a resultados.

2. Se a adquisición da condición de entidade dependente tivo lugar durante o exercicio informárase do importe dos socios externos na adquirida recoñecidos na data de adquisición.

3. Participación dos socios externos no fondo de comercio contabilizado nas contas anuais consolidadas.

11. *Modificacións na porcentaxe de participación en entidades do grupo*

Deberá informarse dos efectos no patrimonio neto atribuíble á entidade dominante daqueles cambios na participación da dominante na propiedade dunha dependente que non dean lugar a perda de control. En particular, para cada operación que resulte significativa mostrarase a seguinte información:

- a) Variación nas reservas.
- b) Variación nas epígrafes III. Axustes por cambios de valor, e IV. Outros incrementos no patrimonio neto pendentes de imputar a resultados.
- c) Se for o caso, fondo de comercio atribuído aos socios minoritarios.

12. *Partidas correspondentes a entidades multigrupo*

Desagregaranse para cada partida significativa do balance e da conta do resultado económico patrimonial consolidada os importes correspondentes ás entidades multigrupo. Esta información incluírase de forma agregada para todas as entidades multigrupo.

13. *Participacións en entidades postas en equivalencia*

Mostrarase a seguinte información:

- 1. Desagregación desta partida por entidades postas en equivalencia, indicando o movemento do exercicio e as causas que o orixinaron.
- 2. Información financeira resumida das entidades, onde se incluírá o importe acumulado dos activos, dos pasivos, dos ingresos ordinarios e do resultado do exercicio.
- 3. Resultado do exercicio das entidades postas en equivalencia que corresponda á entidade investidora. Deberá informarse do contabilizado na conta do resultado económico patrimonial e do que figura directamente no patrimonio neto.

14. *Inmovilizado material*

Análise do movemento durante o exercicio de cada partida do balance incluída nesta epígrafe e das súas correspondentes amortizacións acumuladas e correccións valorativas acumuladas, indicando o seguinte:

- a) Saldo inicial.
- b) Entradas.
- c) Aumentos por traspasos doutras partidas.
- d) Saídas.
- e) Diminucións por traspasos a outras partidas.
- f) Correccións valorativas netas por deterioración do exercicio (dotacións menos reversións).
- g) Amortizacións do exercicio.
- h) Saldo final

15. *Investimentos inmobiliarios*

Subministrarse a información requirida na nota anterior.

16. *Inmobilizado intanxible*

Subministrarse a información requirida na nota anterior.

17. *Activos financeiros*

Para os activos financeiros, excepto os créditos por operacións derivadas da actividade habitual e os derivados designados instrumentos de cobertura, subministrarse a seguinte información:

a) Un estado resumo da conciliación entre a clasificación de activos financeiros do balance e as categorías que deles se establecen na norma de recoñecemento e valoración n.º 8 «Activos financeiros» do PXCP, de acordo coa seguinte estrutura:

CLASES CATEGORÍAS	ACTIVOS FINANCIEROS A LONGO PRAZO						ACTIVOS FINANCIEROS A CURTO PRAZO						TOTAL	
	INVESTIMENTOS EN PATRIMONIO		VALORES REPRESENTATIVOS DE DÉBEDA		OUTROS INVESTIMENTOS		INVESTIMENTOS EN PATRIMONIO		VALORES REPRESENTATIVOS DE DÉBEDA		OUTROS INVESTIMENTOS			
	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1
CRÉDITOS E PARTIDAS A COBRAR														
INVESTIMENTOS MANTIDOS ATÉ O VENCEMENTO														
ACTIVOS FINANCIEROS A VALOR RAZOABLE CON CAMBIO EN RESULTADOS														
ACTIVOS FINANCIEROS DISPONIBLES PARA A VENDA														
TOTAL														

b) Correccións por deterioración do valor. Un estado co movemento das contas correctoras utilizadas para rexistrar a deterioración de valor para cada clase de activo financeiro, para o cal cubrirá o seguinte estado:

MOVIMENTO CONTAS CORRECTORAS CLASES DE ACTIVOS FINANCIEROS	SALDO INICIAL	DIMINUCIÓNS DE VALOR POR DETERIORACIÓN CREDITICIA DO EXERCICIO	REVERSIÓN DA DETERIORACIÓN CREDITICIA NO EXERCICIO	SALDO FINAL
Activos financeiros a longo prazo				
Investimentos en patrimonio				
Valores representativos de débeda				
Outros investimentos				
Activos financeiros a curto prazo				
Investimentos en patrimonio				
Valores representativos da débeda				
Outros investimentos				

18. *Pasivos financeiros*

Para os pasivos financeiros, excepto para as contas a pagar por operacións habituais da entidade e os derivados designados instrumentos de cobertura, presentarase un estado resumo da conciliación entre a clasificación de pasivos financeiros do balance e as categorías que se establecen na norma de recoñecemento e valoración nº 9 «Pasivos financeiros» do PXCP, que terá a seguinte estrutura.

CLASES CATEGORÍAS	LONGO PRAZO						CURTO PRAZO						TOTAL	
	OBRIGACIÓNS E BONOS		DÉBEDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OUTRAS DÉBEDAS		OBRIGACIÓNS E BONOS		DÉBEDAS CON ENTIDADES DE CRÉDITO		OUTRAS DÉBEDAS			
	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1	EX. N	EX. N-1
DÉBEDAS A CUSTO AMORTIZADO														
DÉBEDAS A VALOR RAZOABLE														
TOTAL														

19. *Patrimonio neto*

Informarase do movemento de cada partida do balance durante o exercicio, indicando:

- Saldo inicial
- Aumentos
- Diminucións
- Saldo final

Desagregación da epígrafe Reservas, co seguinte nivel de detalle:

- Reservas da entidade dominante
- Reservas en entidades consolidadas
- Reservas en entidades postas en equivalencia

20. *Provisións e continxencias*

Informarase do movemento de cada partida do balance durante o exercicio, salvo as relativas a avais e outras garantías concedidas, indicando:

- Saldo inicial
- Aumentos
- Diminucións
- Saldo final

21. *Información orzamentaria consolidada*

21.1 Obrigacións pendentes de pagamento de orzamentos cerrados das entidades con orzamento limitativo

En relación coas entidades de orzamento limitativo presentarase, a nivel de capítulo, información sobre:

- Obrigacións pendentes de pagamento en 1 de xaneiro
- Modificación do saldo inicial e anulacións
- Total obrigacións
- Prescricións
- Pagamentos realizados

– Obrigacións pendentes de pagamento en 31 de decembro

Obrigacións pendentes de pagamento de orzamentos pechados das entidades con orzamento limitativo

ESTRUTURA ECONÓMICA	DESCRICIÓN	OBRIGACIÓN PENDING DE PAGAMENTO EN 1 DE XANEIRO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL E ANULACIÓN	TOTAL OBRIGACIÓN	PRESCRICIÓN	PAGAMENTOS REALIZADOS	OBRIGACIÓN PENDING DE PAGAMENTO EN 31 DE DECEMBRO

21.2 Compromisos de gasto con cargo a orzamentos de exercicios posteriores das entidades con orzamento limitativo

En relación coas entidades de orzamento limitativo achegarase, a nivel de capítulo, información sobre os compromisos de gastos adquiridos durante o exercicio, así como nos precedentes, imputables a orzamentos de exercicios sucesivos, con indicación do seu importe e ano a que se refiran.

Compromisos de gasto con cargo a orzamentos de exercicios posteriores das entidades con orzamento limitativo

ESTRUTURA ECONÓMICA	DESCRICIÓN	COMPROMISOS DE GASTOS ADQUIRIDOS CON CARGO AO ORZAMENTO DO EXERCICIO				
		EXERCICIO N+1	EXERCICIO N+2	EXERCICIO N+3	EXERCICIO N+4	EXERCICIOS SUCESIVOS
TOTAL						

21.3 Dereitos a cobrar de orzamentos cerrados das entidades con orzamento limitativo

En relación coas entidades de orzamento limitativo achegarase, a nivel de capítulo, información sobre:

- Dereitos pendentes de cobramento en 1 de xaneiro
- Modificación do saldo inicial
- Dereitos anulados
- Dereitos cancelados
- Recadación
- Dereitos pendentes de cobramento en 31 de decembro

Dereitos a cobrar de orzamentos cerrados das entidades con orzamento limitativo

ESTRUTURA ECONÓMICA	DESCRIPCIÓN	DEREITOS PENDENTES DE COBRAMENTO EN 1 DE XANEIRO	MODIFICACIÓN SALDO INICIAL	DEREITOS ANULADOS	DEREITOS CANCELADOS	RECADACIÓN	DEREITOS PENDENTES DE COBRAMENTO EN 31 DE DECEMBRO

21.4 Liquidación dos orzamentos de explotación e capital das entidades con orzamento estimativo

Presentarase a liquidación, agregada ou consolidada, dos orzamentos de explotación e capital das entidades de orzamento estimativo, cuxos orzamentos figuren incluídos na Lei de orzamentos xerais de cada exercicio, de acordo cos modelos que figuren nela.

Liquidación dos orzamentos de explotación e capital dos organismos públicos cuxo orzamento de gastos ten carácter estimativo

Liquidación do orzamento de explotación

Conta do resultado económico patrimonial

DESCRIPCIÓN	ORZAMENTO	IMPORTE REALIZADO	DESVIACIÓN ABSOLUTA

Liquidación do orzamento de capital

Estado de fluxos de efectivo

DESCRICIÓN	ORZAMENTO	IMPORTE REALIZADO	DESVIACIÓN ABSOLUTA

22. *Outra información que afecte as contas consolidadas*

Subministrárase calquera outra información significativa que afecte as contas consolidadas no punto correspondente ao elemento patrimonial afectado.

23. *Indicadores financeiros e patrimoniais*

a) *Liquidez inmediata*: reflicte a porcentaxe de débedas orzamentarias e non orzamentarias que se poden atender coa liquidez inmediatamente dispoñible.

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

(Fondos líquidos: efectivo e outros activos líquidos equivalentes)

b) *Liquidez a curto prazo*: reflicte a capacidade que ten a entidade para atender a curto prazo as súas obrigacións pendentes de pagamento.

$$\frac{\text{Fondos líquidos} + \text{Dereitos pendentes de cobramento}}{\text{Pasivo corrente}}$$

c) *Liquidez xeral*. Reflicte en que medida todos os elementos patrimoniais que compoñen o activo corrente cobren o pasivo corrente.

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

d) *Endebemento por habitante*: en entidades territoriais, este índice distribúe a débeda total da entidade entre o número de habitantes.

$$\frac{\text{Pasivo corrente} + \text{Pasivo non corrente}}{\text{Número de habitantes}}$$

e) *Endebemento*: representa a relación entre a totalidade do pasivo exible (corrente e non corrente) respecto ao patrimonio neto máis o pasivo total da entidade.

$$\frac{\text{Pasivo corrente} + \text{Pasivo non corrente}}{\text{Pasivo corrente} + \text{Pasivo non corrente} + \text{Patrimonio neto}}$$

f) Relación de endebedamento: representa a relación existente entre o pasivo corrente e o non corrente.

$$\frac{\text{Pasivo corrente}}{\text{Pasivo non corrente}}$$

g) *Cash-flow*: reflicte en que medida os fluxos netos de xestión de caixa cobren o pasivo da entidade.

$$\frac{\text{Pasivo non corrente}}{\text{Fluxos netos de xestión}} + \frac{\text{Pasivo corrente}}{\text{Fluxos netos de xestión}}$$

(Fluxos netos de xestión: importe de fluxos netos de efectivo por actividades de xestión do estado de fluxos de efectivo)

h) Ratios da conta do resultado económico patrimonial.

Para a elaboración das seguintes ratios teranse en conta as equivalencias coas correspondentes epígrafes da conta do resultado económico patrimonial da entidade:

ING.TRIB.: ingresos tributarios e cotizacións

TRANS.: transferencias e subvencións recibidas

VN e PS.: ventas netas e prestación de servizos

G. PERS.: gastos de persoal

APROV.: aprovisionamentos

1. Estrutura dos ingresos.

INGRESOS DE XESTIÓN ORDINARIA (IXOR)			
ING. TRIB / IXOR	TRANS / IXOR	VN e PS / IXOR	Resto IXOR / IXOR

2. Estrutura dos gastos.

GASTOS DE XESTIÓN ORDINARIA (GXOR)			
G. PERS. / GXOR	TRANS / GXOR	APROV / GXOR	Resto GXOR / GXOR

3. Cobertura dos gastos correntes: pon de manifesto a relación existente entre os gastos de xestión ordinaria cos ingresos da mesma natureza.

$$\frac{\text{Gastos de xestión ordinaria}}{\text{Ingresos de xestión ordinaria}}$$

24. *Feitos posteriores ao peche*

A entidade dominante informará sobre:

a) Os feitos posteriores que poñan de manifesto circunstancias que xa existían na data de peche do exercicio e que, por aplicación das normas de rexistro e valoración, supuxesen a inclusión dun axuste nas cifras contidas nos documentos que integran as contas anuais consolidadas.

b) Os feitos posteriores que poñan de manifesto circunstancias que xa existían na data de peche do exercicio que non supuxesen, de acordo coa súa natureza, a inclusión

dun axuste nas cifras contidas nas contas anuais, ben que a información contida na memoria consolidada debe ser modificada de acordo co dito feito posterior.

c) Os feitos posteriores que mostren condicións que non existían ao peche do exercicio e que sexan de tal importancia que, se non se subministra información ao respecto, podería afectar a capacidade de avaliación dos usuarios das contas anuais consolidadas.